

تاريخ الإرسال (2019-03-23)، تاريخ قبول النشر (2019-09-23)

أ. هاني فرحان الزايغ

اسم الباحث الأول:

قسم إدارة المال والأعمال
الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية غزة

اسم الجامعة والبلد:

البريد الإلكتروني للباحث المرسل:

E-mail address: hzayegh@ucas.edu.ps

علاقة استخدام الشك المهني لمدقق الحسابات الخارجي باكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية - دراسة ميدانية على مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على علاقة استخدام الشك المهني لمدقق الحسابات الخارجي باكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، والأحكام والقرارات المتعلقة بكل من تقييم مخاطر التدقيق وتخطيط أعمال التدقيق وتنفيذ إجراءات التدقيق، وكذلك تقييم مدقق الحسابات لمدى ملائمة الأنظمة الإدارية والمالية والمحاسبية لمنشأة العميل لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة مكونة من ثلاثة أجزاء، اعتمداً على الدراسات السابقة والإطار النظري، وزعت على مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في قطاع غزة وعددهم 95 مدققاً، فتم استرجاع 92 استبانة، أي بنسبة إرجاع قدرها 96.84%. وتوصلت الدراسة إلى أن المدقق الخارجي يستخدم حكمه الشخصي ويمارس الشك المهني في تقييم كمية ونوعية أدلة الإثبات ومدى كفايتها وصلاحياتها لدعم رأيه الفني المحايد، كما أن إدارة المنشأة هي المسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية التي تشملها القوائم المالية، إضافةً إلى أن الضبط الداخلي يساهم في تدعيم وتقوية الرقابة الداخلية بأقل تكلفة ممكنة. كما قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي باستخدام حكمه الشخصي وممارسة الشك المهني في تقييم كمية ونوعية أدلة الإثبات، وأن يتحقق من مدى كفايتها وصلاحياتها لدعم رأيه الفني المحايد، ويجب على إدارة المنشأة التحقق من صحة عمل التقديرات المحاسبية التي تشملها القوائم المالية، كما أنه من الضروري أن يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من أن الضبط الداخلي قد ساهم في تدعيم وتقوية الرقابة الداخلية بأقل تكلفة ممكنة.

كلمات مفتاحية: الشك المهني، الغش والأخطاء الجوهرية، القوائم المالية، مكاتب التدقيق، قطاع غزة.

The extent of using professional skepticism by external auditor and its relation with detecting fraud and essential errors in the financial statements - Fieldwork study on auditing offices and companies operating in Gaza Strip

Abstract:

This study aims at identifying the relationship between using professional skepticism by the external auditor and detecting fraud and fundamental mistakes in the financial statements, judgments and decisions regarding audit risk assessment, planning, and procedures, as well as the auditor's assessment of the adequacy of the administrative, financial and accounting systems of the client's organization to achieve internal control procedures. For the purpose of the study, a three-domain questionnaire has been designed, depending on the previous studies and the theoretical framework. The questionnaires were distributed in the external auditors' offices in Gaza strip. The respondents were 95 auditors, while only 92 questionnaire were sent back so the returning percentage is 96.84%.

The most important results of this study that the external auditor uses his personal judgment and practices his professional skepticism in evaluating the quantity and the type of proving evidences and their competence and ability in supporting their neutral technical opinions. The results also presented that the enterprise administration is responsible of making the accounting estimates including the financial statements. The internal control participates in supporting and strengthening the internal censorship with less cost.

The most important recommendations of the study are: The necessary use of the external auditor's personal judgment and practicing his professional skepticism in evaluating the quantity and the type of proving evidences and their competence and ability in supporting their neutral technical opinions. The study also recommends the enterprise administration to validate the work of the accounting estimates included in the financial statements. Additionally, the external auditor must make sure that the internal control participated in supporting and strengthening the internal censorship with less cost possible.

Keywords: professional skepticism, Froud and essential Errors, Financial Statements, Auditing Offices, Gaza Strip.

المقدمة:

يُعدّ الشك المهني أحد العوامل المهمة المؤثرة على كفاءة أحكام وقرارات مدقق الحسابات، حيث إن نقص المستوى المطلوب من الشك المهني يعتبر ضمن قائمة أكبر عشر أوجه من جوانب القصور المرتبطة بتدقيق حالات الغش والاحتيال (Arens, Elder, & Mark, 2012)، كما ويعتبر الشك المهني من المفاهيم الجوهرية والضرورية لممارسة مهنة التدقيق، ومن دونه لا يمكن للمدقق أن يصل إلى تأكيد معقول على مدى صحة أدلة الإثبات والمعلومات التي حصل عليها من قبل الإدارة محل التدقيق ومن خلو القوائم المالية من حالات الغش والانحرافات والأخطاء الجوهرية، وإن امتلاك المدقق لخصائص الشك المهني وممارسته للشك المهني أثناء عملية التدقيق تؤدي إلى زيادة جودة التدقيق وبالتالي رفع ثقة المجتمع المالية بمهنة التدقيق من جديد بعد تعرضها لأزمات عديدة أدت إلى فقدان المجتمع المالي الثقة بمهنة التدقيق. (عثمان، 2017)

ونظراً لأهمية الشك المهني في مجالات التدقيق اعترفت معايير التدقيق بأهميته في الممارسة المهنية، نظراً لأن بذل العناية المهنية يتطلب من المدقق ممارسة الشك المهني (علي، 2015)، كما أن البحوث المحاسبية شجعت الشك المهني الذي يتفاعل مع العوامل الأخرى في التأثير على أحكام وقرارات التدقيق (Grenier, 2010)، حيث إن الشك المهني يُعبر عن أحكام المدقق وقراراته التي تعكس تقديرات مرتفعة لمخاطر عدم صحة وموثوقية المعلومات (شريعة، الغزواني، 2017).

ولما تمثله أحكام وقرارات التدقيق من أهمية في تحقيق المستوى المطلوب من جودة الأداء المهني، فإن ذلك يتطلب من المدققين ممارسة الشك المهني عند تقييم المخاطر المرتبطة بمنشآت الأعمال (Owhoso & Weickgenannt, 2009). ولقد تزايد اهتمام البحث العلمي بمعايير الشك المهني بهدف رفع كفاءة الأداء المهني للمدققين والتغلب على جوانب الضعف بهدف كسب جمهور أكبر من مستخدمي التقارير المالية وتقارير التدقيق (الشاعر، 2018)، كما أن معيار التدقيق الأمريكي SAS. 99 قد أعاد التأكيد على حاجة مدققي الحسابات لممارسة الشك المهني عند تقييم الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال؛ مما يوحي بأهمية ممارسة الشك المهني عند تقييم المخاطر؛ نظراً لأنه يُعدّ مؤشراً على أحكام وقرارات المدقق التي تعكس تقييمات مرتفعة لمخاطر التدقيق (Carpenter, Durtsch & Gaynor, 2011)، وقد كشفت فضيحة شركة (Enron) أن عدم ممارسة المدققين المستوى المطلوب من الشك المهني في أحكامهم وقراراتهم المتعلقة بتقييمات مخاطر المنشأة يعتبر من أهم أسباب فشل التدقيق (جربوع، وشاهين، 2011).

وتُعدّ مرحلة تقييم الأنظمة الإدارية والمالية لمنشأة العميل أحد أهم مراحل عملية التدقيق، نظراً لما يترتب عليها من تأثير على كفاءة الأداء المهني (Messier, Eilifsen, Glover & Prawit, 2014)؛ لذا يعد المدقق مسؤولاً عن تقييم الأنظمة الإدارية والمالية لمنشأة العميل، فقد أشارت العديد من معايير التدقيق الدولية والأمريكية بأنه يجب على المدقق الحصول على تفهم كافٍ عن أنظمة منشأة العميل لتحديد مخاطر التحريفات المهمة والمؤثرة في القوائم المالية، وتقييمها وتصميم وأداء مزيد من إجراءات التدقيق، وقد ازدادت في السنوات الأخيرة مسؤولية المدقق عن تقييم مدى كفاءة الأنظمة الإدارية والمالية لمنظمات الأعمال، والإفصاح عن مدى فعالية تلك الأنظمة، ويُعدّ ذلك تطوراً مهماً، فبعد أن كان التقييم يستخدم لأغراض مساعدة المدقق في تخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وتحديد حجم العينة المطلوب فحصها أصبح الإفصاح عن التقييم يخدم الأطراف الخارجية التي تعتمد على تقرير المدقق، ويظهر ذلك من خلال ما ورد في القسم 404 من قانون Sarbanes-Oxley Act, 2002 والخاص بتقييم الإدارة لضوابط الرقابة الداخلية وبالتالي فعلى المدقق إرفاق تقرير منفصل عن مدى فاعلية الرقابة الداخلية المطبق (الدوغجي، وسيدعلي، 2011)

مشكلة الدراسة:

الشك المهني له دور فعال ومهم جداً في اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية، كما أن له دوراً في زيادة قدرة المدقق على تقييم مدى ملاءمة الأنظمة الإدارية والمالية والرقابية، وقد أظهرت بعض الدراسات في البيئة العربية وجود قصور في مستوى الشك المهني لدى المراجعين العرب (شرف، 2015) و (ريشو، 2014)، بينما أظهرت دراسة (Mary, Cheot, Chin, Lee, & Tong, 2018) التزام المدققين الخارجيين في البيئة الماليزية في تطبيق مستوى جيد بالشك المهني، وكذلك دراسة (شريعة، والغزواني، 2017) حيث أوضحت أن المدقق الخارجي الليبي يلتزم بدرجة مرتفعة بتطبيق معيار المراجعة الدولي ISA240 المتعلق بمسؤولية المدقق تجاه كشف الغش عند تدقيق القوائم المالية وذلك من خلال الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية في مجملها تخلو من تحريفات جوهرية.

وفي البيئة الفلسطينية هناك أطراف متعددة تهتم بتقرير مدقق الحسابات كالمستثمرين ومؤسسات الإقراض والموردين والدائنين (النعسان، 2018)، كما ساهمت هذه الدراسة في تناول البيئة الفلسطينية لمنشآت الأعمال في قطاع غزة الذي تعاني فيها مهنة التدقيق من عدم الاستقرار نتيجة شح الموارد المالية، والتي بدورها أدت لإضعاف القوة الشرائية للمواطنين بما انعكس سلباً على أداء وإيرادات تلك المنشآت. وفي ظل هذه البيئة قد تلجأ هذه الشركات والمنشآت إلى ارتكاب الغش والتحايل في القوائم المالية؛ مما يدعو المدقق إلى ضرورة تعزيز ومضاعفة جهوده للكشف عن الغش والأخطاء والتحايل في تلك القوائم؛ مما يتطلب من المدقق الخارجي المزيد من الاهتمام بتطبيق قاعدة الشك المهني لضمان جودة التقرير وتحقيق أهدافه بما يكسب التقرير التأثير اللازم لاتخاذ قرارات الائتمان والاستثمار (الشاعر، 2018)، ومن خلال التجارب السابقة يتضح ضرورة الاهتمام بالشك المهني طوال عملية التدقيق لذلك يجب على مدراء مكاتب وشركات التدقيق اختيار أعضاء فريق التدقيق الذين يمتلكون مستوى الخبرة والمعرفة الذي يتناسب مع مستوى مخاطر التدقيق المرتبطة بمنطقة معينة، وتطبيق الشك المهني على التقديرات والافتراضات الرئيسية، خاصة في المناطق عالية الخطورة وذلك من خلال تنفيذ إجراءات تحليلية وفنية معقدة لتحديد مواطن الغش والاحتيايل (Boyle & Carpenters, 2015)

وبناءً على ذلك فإن مشكلة الدراسة الأساسية تتمثل في التساؤلات التالية:

1. ما هي علاقة استخدام الشك المهني لمدقق الحسابات الخارجي باكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية؟
2. ما هي علاقة استخدام الشك المهني بكفاءة أحكام وقرارات مدقق الحسابات؟
3. ما هي علاقة استخدام الشك المهني بتقييم مدقق الحسابات لمدى ملاءمة الأنظمة الإدارية والمالية والمحاسبية لمنشأة العميل لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي؟

أهداف الدراسة:

تتمثل الأهداف الرئيسية لهذا البحث فيما يلي:

1. تحديد علاقة الشك المهني باكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.
2. تحديد علاقة الشك المهني بالأحكام والقرارات المتعلقة بكل من تقييم مخاطر التدقيق وتخطيط أعمال التدقيق وتنفيذ إجراءات التدقيق.

3. تحديد علاقة الشك المهني بتقييم مدقق الحسابات لمدى ملاءمة الأنظمة الإدارية والمالية والمحاسبية لمنشأة العميل لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة كونها تتعلق بمدى استخدام الشك المهني لمدقق الحسابات الخارجي لاكتشاف الغش والأخطاء والانحرافات الجوهرية والتي تؤثر على أحكام وقرارات مدققي الحسابات، كما أوضح الباحث الشك المهني وعلاقته على أحكام وقرارات مدققي الحسابات وذلك في ظل فجوة بحثية في الدراسات السابقة تتمثل في الآتي:

- لم تتعرض الدراسات السابقة إلى تحديد علاقة الشك المهني على تقييم مدى ملاءمة الأنظمة والإدارية والمالية في منشأة العميل، وذلك لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي.
- لازال مفهوم وطبيعة الشك المهني في مجالات التدقيق من الموضوعات غير المتفق عليها.
- ندرة الدراسات التي تناولت علاقة الشك المهني على الأحكام والقرارات المتعلقة بكل من تقييم مخاطر التدقيق، تخطيط التدقيق، وتنفيذ إجراءات التدقيق.

فرضيات الدراسة:

اعتمد الباحث في إجابته على مشكلة الدراسة وأهدافها بالفرضيات التالية:

1. الفرضية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين استخدام المدقق الخارجي للشك المهني واكتشاف الغش والأخطاء والانحرافات الجوهرية في القوائم المالية.
2. الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين استخدام المدقق الخارجي للشك المهني وعلاقته بالأحكام والقرارات المتعلقة بتقييم مخاطر التدقيق.
3. الفرضية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين استخدام المدقق الخارجي للشك المهني وتقييم المدقق الخارجي لمدى ملاءمة الأنظمة الإدارية والمالية لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي.

متغيرات الدراسة:

المتغيرات التابعة:

- 1- اكتشاف الغش والأخطاء والانحرافات الجوهرية في القوائم المالية.
- 2- الأحكام والقرارات المتعلقة بتقييم مخاطر التدقيق.
- 3- تقييم المدقق الخارجي لمدى ملاءمة الأنظمة الإدارية والمالية لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي.

المتغير المستقل:

1- استخدام المدقق الخارجي للشك المهني.

المتغير المستقل

المتغيرات التابعة



شكل (1): يوضح استخدام المدقق الخارجي للشك المهني

الدراسات السابقة

قام الباحث باستعراض الدراسات التي تناولت موضوع الشك المهني في مجالات التدقيق، وذلك كمدخل يهدف من خلاله إلى بيان التطور المعرفي والبحثي للشك المهني في مجالات التدقيق، وما قدمه الباحثون من إضافات علمية ونماذج ومقاييس في هذه المجالات.

الدراسات العربية:

دراسة (الشاعر، 2019)، بعنوان "دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي -دراسة تطبيقية على شركة توزيع الكهرباء في المحافظات الجنوبية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في شركة توزيع الكهرباء بالمحافظات الجنوبية، ولقد اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، والدراسة التطبيقية والمقابلات الشخصية؛ مما يعطي الباحث المجال للتوصل إلى النتائج التي تخدم الدراسة والمؤسسة، وقد قام الباحث بعمل تحليل مالي للدراسة من واقع البيانات المالية للمؤسسة من عام 2010 - 2015، كما قام الباحث بمسح شامل للعينة محل الدراسة وعددها (62) مكونة من محاسبين ومدققين ومهندسين وإداريين ومدراء ورؤساء أقسام في مجال الرقابة الداخلية في قطاع غزة، وتم استرداد (57) استبانة صالحة للتحليل، أي بنسبة إرجاع قدرها (91.90%)، وقد توصلت الدراسة إلى عدة أهداف من أهمها أن جميع محاور الرقابة الداخلية الخمسة وهي: "محور بيئة الرقابة، محور تقدير وتحديد المخاطر، ومحور أنشطة الرقابة، ومحور المعلومات والاتصالات، ومحور المراقبة والضبط" لها دور في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، وأوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها: التأكيد على أهمية الرقابة الداخلية والمحافظة على ممتلكات المؤسسة، العمل على التدريب والتطوير المستمر من قبل المؤسسة وتعزيز قدرات الموظفين.

دراسة (الشاعر، 2018)، أثر خصائص الشك المهني لمدقق الحسابات على تقييم مدى ملاءمة الأنظمة المالية والإدارية لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي - دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق العاملة في المحافظات الجنوبية.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين خصائص الشك المهني وتقييم مدقق الحسابات لمدى ملاءمة الأنظمة الإدارية والمالية لمنشأة العميل لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي من وجهة نظر مدققي الحسابات العاملين في مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة، ولتحقيق هدف الدراسة تم توزيع عينة شاملة من 150 استبانة على مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة، حيث تم استرداد 140 منها، أي ما نسبته (82.50)، وقد توصلت الدراسة إلى تمتع المدقق الفلسطيني بدرجة جيدة من خصائص الشك المهني، إلا أن هذه الخصائص تتباين فيما بينها، كما أظهرت النتائج أن المدققين يهتمون بتقييم مدى ملاءمة الأنظمة المالية والمحاسبية لمنشأة العميل لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي، وبناءً على ما توصلت إليه الدراسة فقد اقترحت الباحثة بعض التوصيات من أهمها: دعم حرية المدققين بممارسة الشك المهني وإزالة العوامل التي تحد من قدرتهم على تلك الممارسة.

دراسة (شرف، 2015)، بعنوان: "نموذج مقترح لقياس أثر خصائص الشك المهني على أحكام وقرارات مدقق الحسابات -دراسة ميدانية على جمهورية مصر العربية"

هدفت هذه الدراسة إلى بناء نموذج لقياس أثر خصائص الشك المهني على الأحكام والقرارات المتعلقة بكل من: تقييم مخاطر التدقيق وتخطيط أعمال التدقيق وتنفيذ الإجراءات؛ وذلك لتحديد آثار خصائص الشك المهني (الست) على أحكام وقرارات التدقيق، ولتحقيق ذلك صممت استبانة تم توزيعها على المدققين المهنيين الأعضاء في جمعية المحاسبين والمدققين المصرية البالغ عددهم 1148 وقد تم اختيار عينة ممثلة منهم تلبي الخصائص المطلوبة وتم تحليل القوائم المستردة والبالغ عددها 165 بواسطة البرامج الإحصائية، وتم التوصل إلى العديد من النتائج منها أن الشك المهني يساهم في الارتقاء بكفاءة الأداء المهني في مجالات التدقيق، كما ويساهم أيضاً في مجالات التدقيق في ممارسات متشككة تقود نحو توسيع البحث على المعرفة والعمل على اكتشاف التناقضات وتوليد بدائل متعددة، كما ويساهم الشك المهني في رفع كفاءة الأحكام والقرارات المهنية في مجالات التدقيق المختلفة، وأوصت الدراسة بأنه يجب على منشآت التدقيق القيام بتقييم دوري لمدى توافر خصائص الشك المهني لدى المدققين والعمل على تنمية تلك الخصائص من خلال برامج التدريب الملائمة.

دراسة (علي، 2015)، بعنوان: تقييم خصائص الشك المهني لمدقق الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية بين المدقق وعميله"

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل العلاقة لخصائص الشك المهني لمدقق الحسابات وآثارها على العملية التفاوضية بين المدقق وعميله وبيان مدى تأثير الخصائص الذاتية لمدقق الحسابات على العملية التفاوضية، ولتحقيق ذلك تم إجراء دراسة ميدانية على مكاتب وشركات تدقيق الحسابات في جمهورية مصر العربية، وتوزيع استبانة على عينة من 180 مدقق وتم استرداد 168 منها ثم استبعاد 8 استبانات، وقد تم تحليل الاستبانات بواسطة برنامج SPSS وتوصل الباحث إلى أنه يوجد أثر إيجابي للعديد من خصائص الشك المهني مثل: ثقة المدقق بنفسه وقدرته على استجواب العقل، وكذلك البنية الأخلاقية للمدقق وتخوفه من المخاطر والتزامه بأداب وتعاليم المهنة في اعتماد تقريره المنشور وبين مستوى منحنى التعليم والتدريب والخبرة الذي يكون عليه المدقق وبين مستوى قوة موقعه التفاوضي مع عميل التدقيق، وأوصت الدراسة بضرورة تنمية القدرات المهنية للمدقق من خلال التدريب المتخصص مهنيًا، وضرورة تنمية المهارات الذاتية للمدقق من خلال التدريب الفعال.

دراسة (ريشو، 2014)، بعنوان: "الشك المهني للمدقق - الإطار الفكري وأثره على أحكام المدقق بشأن عوامل واحتمالات وإجراءات اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية، دراسة تجريبية".

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين الشك المهني وتلاعب الإدارة عند إعداد القوائم المالية، ولتحقيق هدف الدراسة تم إجراء دراسة تجريبية تضمنت حالة عملية من عميل تدقيق مفترض وذلك لاختبار أثر اختلاف مستوى الشك المهني في البيئة المهنية المصرية على أحكام المدقق بشأن عوامل واحتمالات وإجراءات اكتشاف التلاعب، وتوصلت الدراسة إلى أن المشاركين ذوي الشك المهني الأعلى سوف يكون لديهم قدرة أفضل على تحديد عوامل التلاعب وإجراءات اكتشافه، كما أنهم أقل ثقة فيما تقدمه الإدارة من مزاعم وتفسيرات، وأوصت الدراسة بضرورة اهتمام شركات التدقيق العاملة في مصر بتنمية قدرات مدققيها لممارسة القدر الملائم من الشك المهني وذلك من خلال بعض البرامج التدريبية التي تناولت محددات الشك المهني والتي انتهت إليها دراسات سابقة.

دراسة (الإيباري، 2013)، بعنوان: "تحو إطار مقترح لتحسين مستوى الشك المهني للمدقق في مواجهة خطر إدارة عميل التدقيق للفحص التحليلي - دراسة تحليلية وتجربة ميدانية".

هدفت الدراسة إلى تحسين كفاءة وفعالية الفحص التحليلي من خلال ممارسة الشك المهني الذي يحد من التأثير السلبي لممارسة إدارة العميل اتجاه الفحص التحليلي، حيث إن القصور في ممارسة الشك المهني يحد من قدرة المدقق على تحديد وتحليل تقلبات القيم الدفترية غير العادية الناتجة عن تحريفات وممارسات إدارة العميل للربح المحاسبي، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج السلوكي كأحد مداخل التشغيل الذهني للمعلومات لتحليل قدرة المدقق على أداء الفحص التحليلي لاستنباط الإطار المقترح، كما اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي لمعرفة رد فعل المدققين تجاه ممارسات إدارة العميل للفحص التحليلي وتجاه الإطار المقترح؛ لتحسين مستوى الشك المهني للمدقق، وذلك من خلال دراسة تجريبية على 90 مدققاً في مصر، وقد كشفت نتائج الدراسة عن قصور مستوى الشك المهني للمدققين عند إجراء الفحص التحليلي، كما كشفت الدراسة عن تحسن قدرة المدققين على أداء الفحص التحليلي بفعل خطوات الإطار المقترح. وقد أوصت الدراسة بضرورة إجراء المدقق الخارجي للفحص التحليلي وتعزيز إجراءات الشك المهني للمدققين

دراسة (مصطفى، 2012) بعنوان: دور الشك المهني في تحسين جودة الحكم المهني للمدقق - دراسة ميدانية.

هدفت الدراسة إلى بيان تأثير ممارسة المدقق الشك المهني على جودة حكمه المهني، وقد استعرضت الدراسة أربع مراحل رئيسية لعملية التدقيق يمكن أن يلعب الشك المهني فيها دوراً بارزاً في تحسين جوده أحكام المدقق، حيث تتمثل تلك المراحل في مرحلة ما قبل التعاقد مع العميل ومرحلة التخطيط لعملية التدقيق ومرحلة تنفيذ عملية التدقيق وأخيراً مرحلة التقرير عن عملية التدقيق، ولتحقيق هدف الدراسة صممت استبانة تم توزيعها إلى 50 شخصاً في البيئة المصرية من العاملين في مكاتب المحاسبة والتدقيق والعاملين في الجهاز المركزي للمحاسبات، وبعد استبعاد القوائم غير الصالحة منها، خضعت 30 استبانة للتحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS وقد تم إجراء الدراسة الميدانية لدراسة دور الشك المهني على جودة الحكم المهني من خلال دراسة تقييم إمكانية حدوث الغش كمقياس لقياس جودة الحكم المهني على حالة افتراضية لشركة ما، بحيث يتم تقديم معلومات افتراضية للمشاركين في الدراسة لتقييم مدى إمكانية تعرض القوائم المالية للشركة لتحريفات جوهرية ناتجة عن الغش، وقد توصلت الدراسة

إلى أن ممارسة المدقق للشك المهني وفقاً لمعايير التدقيق المصرية تساعد على تحسين جودة حكمه المهني، وأوصت الدراسة بضرورة حث المدققين بالبيئة المصرية على ضرورة وأهمية ممارسة الشك المهني في كافة مراحل عملية التدقيق.

الدراسات الأجنبية:

دراسة (Mary, et, al, 2018)، بعنوان: "دراسة العلاقة بين خصائص الشك المهني وقدرة مدقق الحسابات الخارجي على اكتشاف الغش والاحتيال في ماليزيا".

هدفت الدراسة إلى بناء نموذج الشك المهني ودراسة العلاقة بين خصائص الشك المهني وعلاقتها باكتشاف الغش والاحتيال في الحسابات والقوائم المالية في ماليزيا، وذلك بسبب زيادة اهتمام المدققين في الإبلاغ عن الاحتيال المالي بشكل كبير منذ عام 1997، وقد اعتمدت الدراسة نموذج هارتس للشك المهني، وأجريت الدراسة على مجموعة من مدققي الحسابات الحاصلين على عضوية المعهد الماليزي للمحاسبين من خلال توزيع 700 استبانة على مجموعة المدققين وتم استرداد 252 استبانة وتحليل البيانات عن طريق إجراء تحليل ارتباط بيرسون وتحليل الانحدار الخطي المتعدد. وتوصلت الدراسة إلى أن خصائص الشك المهني تساهم بتطوير أداء المدققين والتي تؤدي إلى اكتشاف أفضل للاحتيال والغش في التقارير المالية، وبالتالي تحسين جودة التدقيق في ماليزيا، وأوصت الدراسة الباحثين المحتملين الاستفادة من هذه الدراسة في تقديم تحليل متعمق لأبعاد الشك المهني.

دراسة (Adnan & Kiswanto, 2017) بعنوان: "محددات قدرة المدقق على اكتشاف الاحتيال باستخدام الشك المهني كمتغير وسيط".

هدفت هذه الدراسة للحصول على الأدلة التجريبية لأثر تقييم مخاطر الاحتيال، وضغط الوقت، والتدريب على قدرة المدقق على اكتشاف الاحتيال من خلال الشك المهني كمتغير وسيط، وقد تكوّن مجتمع الدراسة من المحاسبين في شركة المحاسبة العامة في ولاية سيمارانج الإندونيسية. بطريقة العينة القصدية، وتم أخذ عينة هادفة مكونة من 44 مدققاً باستخدام الاستبيانات، وباستخدام تحليل الانحدار المتعدد واختبار سوبيل كطريقة لتحليل البيانات، أظهرت نتائج الدراسة أن تقييم مخاطر الاحتيال والشك المهني لهما تأثير إيجابي في كشف الأخطاء، في حين أن ضغط الوقت له تأثير سلبي، أما التدريب فلم يكن له تأثير على اكتشاف الاحتيال، وأظهرت النتائج أن الشك المهني يمكن أن يلعب دور الوسيط في العلاقة بين تقييم مخاطر الاحتيال وضغط الوقت، ومع ذلك فإنه لا تأثير وسيط للشك المهني على علاقة التدريب بقدرة المدقق على اكتشاف الاحتيال، ويمكن الوصول إلى خلاصة بأن قدرة المدقق على اكتشاف الاحتيال تتأثر بالعامل الخارجي مثل تقييم مخاطر الاحتيال الموجودة في مهنة التدقيق إلى جانب وجود ضغط زمني في هذه المهنة. وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بجودة التدريب لما لها من تأثير على التقليل من مخاطر الاحتيال وكشف الأخطاء.

دراسة (Zimmerman, 2016) بعنوان: "التأثير المشترك للإدارة المعبرة عن الثقة وتوقيت الرد على استفسارات الشك المهني للمدقق الخارجي عبر البريد الإلكتروني".

هدفت هذه الدراسة والتي تبحث في الأثر المشترك للثقة والاستجابة لمدققي الحسابات عند ممارستهم الشك المهني عبر البريد الإلكتروني، حيث إن الغرض الرئيس من هذه الدراسة هو دراسة العوامل التي تؤثر على الشك المهني للمدقق من خلال الاستفسارات من العميل والتي تجري من خلال الإنترنت، حيث تم استطلاع رأي 86 طالب ماجستير في تخصص التدقيق في ثلاث جامعات أمريكية، وتم استثناء 17 طالب لعدم استيفائهم الشروط وبالتالي تم إجراء الدراسة من خلال المقابلة المباشرة على

69 طالب ماجستير، وتم إجراء التجربة بعد تصميم مستويين للثقة (عالية ومنخفضة) وكذلك مستويين من توقيت الاستجابة للعميل لاستفسارات التدقيق الإلكترونية (في وقت سابق مما كان متوقعاً، في وقت لاحق مما كان متوقعاً)، وخلصت الدراسة بأن المدققين المبتدئين يجب أن يكونوا متيقظين حول كيفية تأثير إشارات التواصل عبر رسائل البريد الإلكتروني للعملاء على أحكامهم، وكذلك أن ثقته لا ينبغي أن تؤثر على شكوك المدقق المهنية على الرغم من توقيت استجابة الإدارة، وأن المدققين يختلفون في مستوى شكوكهم مع توقيت استجابة العميل، وأوصت الدراسة بضرورة معالجة المخاوف حول الحاجة لممارسة الشكوك المهنية أكثر في الممارسة العملية لا سيما في وقت يتزايد فيه الاتصال عبر الكمبيوتر، وكذلك ضرورة مساعدة الممارسين في فهم أفضل للعوامل التي تؤثر على درجة التدقيق للمدققين المتشككين عند جمع الأدلة عبر البريد الإلكتروني.

دراسة (Coppage & Shastri, 2014) بعنوان: فعالية ممارسة الشك المهني لتحسين جودة التدقيق

هدفت الدراسة إلى توضيح أثر ممارسة الشك المهني على جودة التدقيق، وذلك من خلال استعراض الإرشادات المهنية في معايير التدقيق الأمريكية المتعلقة بضرورة احتفاظ المدققين بمنطق وعقلية الشك المهني أثناء تخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق، ولبيان أهمية ممارسة الشك المهني قامت الدراسة باستعراض وتحليل لمواطن الضعف في حالات فشل أعمال التدقيق نتيجة عدم تطبيق المستوى المطلوب من الشك المهني، كما وردت في تقرير لجنة مراقبة الشركات العامة في الولايات المتحدة (PCAOB)، وقدمت الدراسة أمثلة على حالات الفشل في ممارسة الشك المهني. وأوصت الدراسة المدققين الخارجيين بتطبيق ممارسات الشك المهني طوال عملية التدقيق، والحفاظ على الشك كأمر حاسم لضمان الفعالية في كشف الغش والاحتيال. وكذلك يجب أن يمارس المدققون حكماً احترافياً وأن يحافظوا على شكوكهم المهنية في تخطيط وإجراء التدقيق، مع إدراك وجود ظروف قد تتسبب في حدوث خطأ في البيانات المالية، يجب أن يمتلك المدققون القدرة على التكيف مع بيئات التنظيم والاقتصاد والتكنولوجيا المتغيرة باستمرار من خلال تحديث مهاراتهم بشكل مستمر.

دراسة (Hurtt, Brown-Liburd, Earley & Krishnamoorthy, 2013) بعنوان: استعراض أدبيات الشك المهني والبحوث المستقبلية:

هدفت الدراسة إلى استعراض الأبحاث الأكاديمية التي تعرضت للشك المهني، وذلك بغرض تحديد المجالات المهنية التي يوجد بها قصور بحثي، والعمل على اقتراح توصيات بشأن الأبحاث المستقبلية، وقد تناولت الدراسة أربعة محاور، تتمثل في: خصائص المدقق، خصائص أدلة التدقيق، خصائص منشأة العميل، خصائص البيئة. وقد توصلت الدراسة إلى أن الخصائص الفردية للمدقق قد تؤثر على قدرته على الاعتراف بأن فرص العمل الإضافية التي يوفرها العميل توجد التحيز اللاواعي عند اتخاذ الأحكام والقرارات، كما أن نقص الخبرة والمعرفة قد يعيق الأحكام والقرارات المتشككة، وأن الشك المهني يساهم في توسيع البحث عن المعلومات وتحديد التناقضات وتوليد المزيد من التفسيرات البديلة، وأوصت الدراسة بضرورة البحث عن أثر الشك المهني على مجالات التدقيق ذات المخاطر المرتفعة، والبحث في كيفية تعزيز الشكوك المهنية والعلاقة بينها وبين سياسات الحوافز والتقييم والبنية الأخلاقية والمسئولية الاجتماعية.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

أظهرت الدراسات السابقة عدم الاتفاق على إطار مفاهيمي موحد للشك المهني، بالإضافة إلى صعوبة في تطوير مقاييس موحدة تمكن من تحديد المستوى الأمثل من الشك المهني، بحيث يمكن الموازنة بين عوائد ممارسة الشك المهني مع التكاليف المرتبطة بإجراءات التدقيق الإضافية المترتبة عليه، حيث إن عدم وجود مقاييس موحدة يدفع المدققين في كثير من الحالات إلى عدم توسيع إجراءات التدقيق، ويلاحظ الباحث أن الشك المهني لم يحظ بالقدر المطلوب من الأبحاث والدراسات الأكاديمية، حيث لا يزال الغموض يحيط بالكثير من المجالات المرتبطة به، فمثلاً لم تتطرق الدراسات لعلاقة خصائص الشك المهني على أحكام وقرارات المدقق عند تقييمه لمتغيرات ومخاطر بيئة العمل، كما لم تتطرق لعلاقة خصائص الشك المهني على أحكام وقرارات المدقق عند تخطيط عملية التدقيق وعند تنفيذ إجراءات التدقيق وعند إجراء التقييمات المتعلقة بكل من الأهمية النسبية وأدلة التدقيق وقدرة المنشأة على الاستمرارية؛ مما يعطي هذه الدراسة أهميتها الخاصة، حيث إن الشك المهني أحد المؤثرات الرئيسية على كفاءة أحكام وقرارات المدقق. كما تميزت الدراسة الحالية بكونها تناولت بيئة قطاع غزة، والذي يعاني من عدم استقرار الظروف الخاصة التي تمر بها مهنة التدقيق في فلسطين بشكل عام وقطاع غزة بشكل خاص، كما أن الدراسة تكتسب أهمية خاصة تتبع من التوقيت الحالي، والذي تعاني فيه البيئة الاقتصادية في قطاع غزة من شح السيولة وضعف في القدرة الشرائية بما ينعكس سلباً على أداء هذه المؤسسات، والذي قد يدفعها لارتكاب الغش والتحايل في القوائم المالية؛ مما يدعو إلى ضرورة قيام المدقق الخارجي بتعزيز ومضاعفة جهوده للكشف عن الغش والأخطاء في تلك القوائم.

الإطار النظري:

يُعدّ الشك المهني أحد الموضوعات المهمة التي تمس الشخصية المهنية لمدقق الحسابات، والذي من الممكن أن يكون له تأثيراً على كفاءة أحكام وقرارات مدقق الحسابات، ولقد اهتمت الجهود المحاسبية في الآونة الأخيرة بقضية ممارسة المدقق الخارجي لمستوى ملائم من الشك المهني، ولأن القوائم المالية في الأساس أعدت بمعرفة إدارة العميل وبالضرورة أعدتها بما يتوافق ومصالحها، وأن المدقق وبممارسة الشك المهني يجمع ملاحظاته لهذه القوائم ويعرضها على الإدارة لتعديلها ومن هنا تبدأ عملية التفاوض بين المدقق وعميله حول هذه التعديلات وتتأثر عملية التفاوض هذه أيضاً بخصائص الشك المهني لمدقق الحسابات (Hussain, et al, 2014)، ونظراً لأهمية الشك المهني في عملية التدقيق والذي يظهر من خلال الاهتمام المتزايد به من قبل كل من المعايير المهنية والباحثين، فقد تم إلقاء الضوء على مفهوم الشك المهني بشكل عام وتعريفه محاسبياً، وحيث إن مصطلح الشك ليس بالمصطلح الحديث، فتم تأصيل الموضوع من خلال الرجوع إلى جذور وبدايات استخدام هذا المصطلح ومراحل تطوره، كما تم التعرف على المعاني المتعددة لمصطلح الشك المهني وأهميته واستخداماته في مجالات التدقيق (Boyle & Carpenters, 2015).

يُعدّ الشك من المصطلحات واسعة الانتشار في الكثير من المجالات العلمية والمهنية، ورغم ذلك لا يوجد تحديد واضح ومتفق عليه لمعنى ومفهوم هذا المصطلح فوجد له العديد من التعريفات، كما أن بعض علماء النفس ينظرون لهذا المصطلح نظرة سلبية ذات نتائج وتأثيرات ضارة ويرون ضرورة معالجته باعتباره مرضاً نفسياً، في حين يرى البعض الآخر أن الشك هو حالة إيجابية نظراً لكونه سبيلاً للوصول إلى المعرفة اليقينية، وبالتالي يجب تشجيعه ووضع الأسس المناسبة للاستفادة منه (Quadackers, 2013) Groot, & Wright, ويعرف محاسبياً بأنه نزعة تتضمن عقلاً متسائلاً وإلتزام الحذر بشأن الحالات التي تشير إلى

إمكانية وجود تحريف بسبب خطأ وغش وتقييم انتقادي لأدله التدقيق (ISA,200)، فالشك المهني يعنى الكيفية التي يمكن بها المدققون تعلم كيفية التفكير بطريقة ناقدة متشككة أثناء أعمال التدقيق وخاصة أثناء تخطيط عملية التدقيق وتقييم أدلة الإثبات ويتطلب الشك المهني من المدقق التغلب على بعض الميول الطبيعية مثل: الاعتماد المفرط على تأكيدات العملاء (الرفاعي، وعارف، 2015).

من خلال الدراسات والمعايير المهنية تبين أن مهنة التدقيق اعتمدت على المفهوم الإيجابي للشك المهني، والذي يقوم على التحري والاستفسار للوصول إلى التثبت والاطمئنان حول مصداقية وعدالة القوائم المالية.

وتعتبر ممارسة الشك المهني له أهمية بالغة عند أداء كل عملية تدقيق، وذلك نظراً لأن فشل المدققين في معظم عمليات التدقيق التي تتضمن جرائم الغش كانت نتيجة لممارسة مستوى غير مناسب من الشك المهني. وفي حالة انخفاض إمكانية حدوث الغش فإنه ينبغي على المدققين توخي الحذر الشديد، وبالتالي فإن ممارسة مستوى عالي من الشك المهني في مثل هذا الوضع يكون أكثر فائدة بالنسبة لعملية التدقيق، نظراً لأنه يمكن أن يؤدي انخفاض الإمكانية لحدوث الغش إلى إخفاء الغش بسهولة من قبل مرتكبيه، وبالشكل الذي يصعب اكتشافه، وتوضح الدراسة هنا بأن ممارسة مستوى عال من الشك المهني في مثل هذا الوضع يكون في غاية الصعوبة (Harding & Ken, 2011)، ومن أهمية بيان ممارسة الشك المهني تأكد دراسة (Payne & Ramsay, 2005)، على الحاجة الضرورية لمكاتب التدقيق لاستخدام التعليم المستمر بشأن كيفية ممارسة المدققين للشك المهني، وخاصة أن مستوى الشك المهني الذي يمارسه المدققون ينخفض مع تزايد خبراتهم، اعتقاداً منهم بأن الخبرة السابقة وحدها تكفي لنجاح عملية التدقيق، وتبين للباحثين والهيئات المنظمة للمهنة أن نقص المستوى المطلوب من ممارسة الشك المهني يعتبر من أهم العوامل وراء الفشل في كشف عمليات التزوير والاحتيال المالي، وتعد فضيحة شركة (Enron) للطاقة من الأمثلة المهمة على أن فشل التدقيق كان بسبب عدم ممارسة المستوى المطلوب من الشك المهني (شرف، 2015). وتتعدى أهمية وفوائد الشك المهني لتشمل مهنة التدقيق وأعضائها على حد سواء وكذلك مستخدمي التقارير المالية، وتتضح أهمية الشك المهني بالنسبة لأعضاء مهنة التدقيق من خلال أن ممارسة المدقق للشك المهني من المتوقع أن تؤدي إلى ضبط جودة الأداء المهني بداية من الارتباط بالعمل وتقييمه في مرحلة ما قبل التعاقد مروراً بمرحلة تخطيط التدقيق وأداء العمل الميداني وتنفيذ إجراءات التدقيق (مصطفى، 2012)، أما أهميته بالنسبة لمهنة التدقيق فتتمثل في كون الشك المهني يُعدّ أحد أهم الأدوات التي تساعد على استعادة المهنة مكانتها المهمة كعامل رئيسي في كشف عمليات الاحتيال والوقاية منها (Saksena, 2010)، وأما بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية فيتضح من خلال تضيق الفجوة بين متطلبات المجتمع المالي وما تتضمنه تقارير التدقيق، وبناءً على ما سبق تبين للباحث تزايد الاهتمام بضرورة ممارسة الشك المهني عند القيام بعمليات التدقيق وأيضاً تزايد الاهتمام به من قبل الجهات المعنية بتنظيم مهنة التدقيق، وذلك حسب ما توضحه أهمية الشك المهني ودوره الكبير في المساعدة على ازدياد نسبة نجاح عملية التدقيق واكتشاف حالات الغش والاحتيال والتزوير المالي، ودوره في التقليل من فشل المؤسسات والأزمات التي من الممكن أن تقع بها.

العوامل التي تؤثر على ممارسة الشك المهني:

تبين من خلال العديد من الدراسات السابقة وجود العديد من العوامل والمحددات التي تؤثر على ممارسة المدقق للشك المهني وبدورها، فإنها تؤثر على ممارسته المهنية بالسلب أو الإيجاب وتؤثر أيضاً هذه العوامل والمحددات على جودة أداء عملية التدقيق، ولذلك ونظراً لأهمية ممارسة الشك المهني فمن الضروري أن نتضح هذه العوامل، ويمكن أن نستخلص من دراسة (شرف، 2015) أن العوامل التي تؤثر على ممارسة الشك المهني تنحصر في ثلاثة عوامل أساسية هي:

العامل الأول: عقلية الشك المهني: حيث تُعدّ عقلية الشك من العوامل الرئيسية المؤثرة على ممارسة المدقق المتشكك مهنيًا وتتمثل تلك الممارسات المتشككة في الآتي: التوسع في البحث، زيادة العمل في الكشف عن المتناقضات، زيادة القدرة على توليد البدائل وزيادة التدقيق في المعلومات الشخصية، وأكد على ذلك أيضاً (Hurt, 2010)، في دراسته بأن عقلية الشك لدى المدققين تؤثر على ممارستهم المهنية.

العامل الثاني: ملاءمة الأنظمة الإدارية والمالية (بيئة منشأة العميل):

يُقصد بحالة الشك أو الموقف، الحالة المؤقتة التي أثارها متغيرات الواقع التي تثير الشك؛ مما ينعكس على ممارسة الشك المهني، وقد وجدت دراسة (Anderson, Kadous & Koonce, 2004) أن المدققين يرون أن تفسيرات الإدارة ليست مقنعة إذا كانت تلك التفسيرات تتفق مع حوافز الإدارة في إدارة الأرباح؛ مما يدفع بالمدققين لزيادة ممارسة الشك المهني لمواجهة عوامل الخطر المرتبطة بإدارة الأرباح.

وتختلف كل بيئة منشأة عن الأخرى وبالتالي تؤدي إلى اختلاف الأحكام والقرارات الصادرة عن المدققين، وأيضاً البيئة التنظيمية والهيكل التنظيمي ونموذج أعمال المنشآت تُعتبر ذات تأثير على الشك المهني عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية ومخاطر الاحتيال.

ومما سبق يتبين أن العلاقة بين العاملين السابقين هي علاقة تبادلية، فيتضح أن عقلية الشك المهني تؤثر على تقييم المدقق لمخاطر منشأة العميل كما أن حالة منشأة العميل تؤثر على تكوين وتشكيل عقلية الشك المهني للمدقق.

العامل الثالث: خصائص الشك المهني:

تُعتبر خصائص الشك المهني من أهم العوامل التي تؤثر على ممارسات المدققين، والتي بدورها تنعكس على قرارات وأحكام التدقيق، وذلك من خلال تدقيق مكثف لمعايير التدقيق، ولما كانت قضية عدم رضا المستخدمين عن القوائم المالية تحتل مرتبة مهمة لدى المدققين زادت مسؤولية المدقق تجاه اكتشاف الغش والتقرير عنه واحتل حيزاً واسعاً في الفكر المحاسبي، ولذلك اكتسبت هذه القضية اهتماماً واسعاً؛ نظراً لتأثيرها السلبي على عملية اتخاذ القرار (مصطفى، 2012)، ويرى الباحث أن خصائص الشك المهني لها أثر كبير في زيادة نطاق معرفة البحث في كشف مثل هذه العمليات، وبالتالي تحسين جودة عمليات التدقيق، وقد حددت العديد من الأبحاث مجموعة من الخصائص، حيث تم تقسيمها إلى ثلاث مجموعات تحتوي على ست خصائص، وكان (Hurt, 2010) من أوائل الذين تناولوا دراسة خصائص الشك المهني.

المجموعة الأولى: وتضم كل من خاصية تعليق الحكم، خاصية استجواب العقل، خاصية البحث عن المعرفة، حيث يرى أن هذه الخصائص الثلاث تتعلق بطريقة فحص المدقق لأدلة التدقيق، وتشير إلى وجود استعداد لدى المدقق لبحث وفحص مدى كفاية وصلاحيّة الأدلة المتوفرة وذلك قبل اتخاذ أي قرار.

المجموعة الثانية: وتضم الخاصية الرابعة المتعلقة بفهم الشخصية وتحدد أيضاً الحاجة إلى التدقيق في الجوانب الإنسانية من عملية التدقيق عند تقييم الأدلة كما هو مبين في المعيار (SAS No 99) الذي يوجب على المدقق تحديد الأحداث أو الظروف التي تشير إلى الحوافز، أو الضغوط على الأفراد لارتكاب الغش.

المجموعة الثالثة: خاصيتي الثقة بالنفس والاستقلال الذاتي وهما تمثلان قدرة المدقق الذاتية على التعامل مع المعلومات المتاحة، وبذلك فإن على المدقق أن يمتلك الشجاعة المهنية ليس فقط لإجراء الفحص الانتقادي الدقيق، وإنما أيضاً لتجاهل مقترحات الآخرين وتقديم ابتكاراته الموضوعية في تقييم أدلة التدقيق.

المقصود بالضبط الداخلي:

هو خطة التنظيم وكل الطرق والوسائل المرتبطة بضبط ورقابة العمليات بطريقة تلقائية مستمرة، وذلك بمراجعة عمل كل موظف بواسطة موظف آخر لضمان حسن سير العمل ومنع حدوث أخطاء أو تلاعب بالأصول والحسابات، ويعتمد على تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات والفصل بين المسؤوليات الوظيفية والصلاحيات المختلفة وترتيب تنفيذ ذلك بحيث لا يُعهد إلى موظف بعملية من أولها إلى آخرها (جربوع 2019).

المقصود بالأداء المهني:

يقصد بالأداء المهني هو الكفاءة المهنية والاستقلال:

1. **الكفاءة المهنية:** هي المعرفة المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة والقدرة على استخدام تلك المعرفة في شتى المجالات التي تواجه المراجع الخارجي أثناء تنفيذه عملية المراجعة (جربوع، 2019).
2. **أما الاستقلال:** والاستقلال الكامل فقد لا يوجد لدى بعض المراجعين للأسباب التالية:
 - أ- قيام المراجع بتقديم الخدمات الاستشارية للعميل ومراجعة حساباته مدة تزيد عن خمس سنوات.
 - ب- اعتماد المراجع الخارجي في دخله على عميل واحد أو اثنين، وهذا يدعو إلى مسايرة العميل وعدم التحفظ في تقريره حتى لا يفقد دخله، وهذا يقلل من استقلاليته.
 - ت- تخفيض الأتعاب لدرجة ملحوظة لاجتذاب العملاء من زملائه مخالفاً بذلك قواعد السلوك المهني.

منهج الدراسة:

يمكن اعتبار منهج البحث بأنه الطريقة التي يتتبع الباحث خطاها، ليصل في النهاية إلى نتائج تتعلق بالموضوع محل الدراسة، وهو الأسلوب المنظم المستخدم لحل مشكلة البحث، إضافة إلى أنه العلم الذي يعني بكيفية إجراء البحوث العلمية، وهناك عدة مناهج تستخدم في البحث العلمي، ويستخدم كل منهج من هذه المناهج حسب الظاهرة التي يتم دراستها وقد يتم استخدام أكثر من منهج لدراسة نفس الظاهرة، وحيث إن الباحث يعرف مسبقاً جوانب وأبعاد الظاهرة موضع الدراسة من خلال اطلاعه على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، والذي يتوافق مع المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع الدراسة لتفسيرها والوقوف على دلالاتها، وحيث إن المنهج الوصفي التحليلي يتم من خلال الرجوع للوثائق المختلفة كالكتب والصحف والمجلات وغيرها من المواد التي يثبت صدقها بهدف تحليلها للوصول إلى أهداف الدراسة، فإن الباحث سيعتمد على هذا المنهج للوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية حول مشكلة البحث، ولتحقيق تصور أفضل وأدق للظاهرة موضع الدراسة، كما أنه سيستخدم أسلوب الحصر الشامل في جمع البيانات، وسيستخدم الاستبانة في جمع البيانات الأولية.

طرق جمع البيانات:

اعتمد الباحث على نوعين من البيانات

1. البيانات الأولية.

وذلك بالبحث في الجانب الميداني بتوزيع استبانات لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS الإحصائي (Statistical Package for Social Science) واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

2. البيانات الثانوية.

قام الباحث بمراجعة الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي تتعلق "بمدي استخدام الشك المهني لمصدق الحسابات الخارجي لاكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية" وأية مراجع قد يرى الباحث أنها تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي، وينوي الباحث من خلال اللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة، التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحديث في مجال الدراسة.

مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المدققين في المكاتب العاملة في قطاع غزة والبالغ عددها، 88 مكتباً وشركة حيث تم توزيع الاستبانة على جميع المكاتب، وتم استرجاع 75 استبانة، وبعد تفحص الاستبانات تم استبعاد استبانتي نظراً لعدم تحقق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبانة، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة 73 استبانة بنسبة استرداد 83%.

أداة الدراسة:

تم إعداد وتطوير أسئلة الاستبانة من خلال الاستعانة بدراسة كل من (شرف، 2015) و (الشاعر، 2018) ومجمل الاطلاع على الدراسات السابقة ووفق ما يخدم مشكلة وأهداف وفرضيات البحث واستخلاص ما يتناسب مع بيئة التدقيق في قطاع غزة وفق خبرة الباحث، وقد تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (6) من أعضاء الهيئة التدريسية في كليات التجارة بالجامعات الفلسطينية في قطاع غزة متخصصين في مجال المحاسبة والإدارة والإحصاء إضافة إلى عرضها على بعض مديري مكاتب وشركات التدقيق وقد تم الاستجابة لآراء السادة المحكمين بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرجت الاستبانة في صورتها النهائية والتي تتكون من ثلاثة محاور رئيسية:

■ **المحور الأول:** استخدام المدقق الخارجي للشك المهني واكتشاف الغش والأخطاء والانحرافات الجوهرية في القوائم المالية ويتكون من 9 فقرات.

■ **المحور الثاني:** استخدام المدقق الخارجي للشك المهني وعلاقته بالأحكام والقرارات المتعلقة بتقييم مخاطر التدقيق ويتكون من 12 فقرة.

■ **المحور الثالث:** استخدام المدقق الخارجي للشك المهني وتقييم المدقق الخارجي لمدى ملاءمة الأنظمة الإدارية والمالية لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي ويتكون من 7 فقرات.

صدق وثبات الاستبانة:

صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه (Field, 2018)، كما يقصد بالصدق " شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها (Field, 2018).

تم تحديد المتوسط الحسابي المرجح بأوزان حُدثت اعتماداً على مقياس ليكرت الخماسي (Five Point Likert Scale) وذلك على النحو التالي:

جدول (1): مقياس ليكرت الخماسي (Five Point Likert Scale)

الدرجة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
التصنيف	5	4	3	2	1

وتتراوح قيمة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha، لجميع فقرات الاستبانة مجتمعة (0.8750)، وقيمة الثبات لجميع فقرات الاستبانة (0.889) وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع.

وقد بين (Field, 2018) أن القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرونباخ هي (70%) فأكثر وأن القيمة التي تزيد عن (90%) فهي ممتازة. وهذا يعني إمكانية اعتماد نتائج الاستبانة والاطمئنان إلى مصداقيتها في تحقيق أهداف الدراسة. والصدق البنائي للاستبانة يشير إلى أن معامل الارتباط يتراوح بين 0.315 و0.860 وهذا يبين أن محتوى كل متغير من متغيرات الاستبانة له علاقة قوية بهدف الدراسة عند مستوى دلالة (0.05). وتم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة، وتبين أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وبذلك تعتبر فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

وقد تم استخدام برنامج (Statistical Package for Social Science, SPSS) الإحصائي، واستخدام اختبار كولموجوروف-سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov (K-S) Test لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، حيث تبين أن قيمة الاختبار تساوي (1.025 القيمة) والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.244) وهي أكبر من مستوى الدلالة (0.05) وبذلك فإن توزيع البيانات يتبع التوزيع الطبيعي، حيث تم استخدام الاختبارات المعلمية لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة. وقد تم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية: التكرارات، الانحراف المعياري، الوزن النسبي، اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة، معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات، اختبار كولومجوروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1-Sample K-S)، اختبار One sample T-test، وحجم التأثير لقياس الدلالة المعنوية.

الدراسة التطبيقية

اختبار فرضيات الدراسة:

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات وفرضيات الاستبانة، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (1.99) أو القيمة الاحتمالية أقل من (0.05) والوزن النسبي أكبر من 60% والمتوسط الحسابي أكبر من المتوسط المحايد (3)، وغير ذلك تكون آراء أفراد عينة الدراسة غير إيجابية.

فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين استخدام المدقق الخارجي للشك المهني واكتشاف الغش والأخطاء والانحرافات الجوهرية في القوائم المالية.

لاختبار تلك الفرضية تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (6) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الأول، حيث تبين أن أعلى فترتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي (85.21%) وهي أكبر من (60%)، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من (0.05)؛ مما يدل على أنه "يتم دراسة وتقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات".

2. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي (81.10%) وهي أكبر من (60%)، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من (0.05)؛ مما يدل على أنه "يتم بذل العناية الكافية وممارسة الشك المهني عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للقوائم المالية الناتجة عن الغش أو الخطأ".

كما تبين النتائج أن أقل فترتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

3. في الفقرة رقم "9" بلغ الوزن النسبي (75.62%) وهي أكبر من (60%)، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من (0.05)؛ مما يدل على "إن إتباع الشك المهني عند القيام بعملية التدقيق يساهم بشكل كبير في نجاح عملية التدقيق والكشف عن حالات الغش والاحتيال المالي التي قد تؤثر على صحة وعدالة القوائم المالية".

4. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي (74.79%) وهي أكبر من (60%)، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من (0.05)؛ مما يدل على "إن التقصير في ممارسة الشك المهني عند أداء الفحص التحليلي يؤثر سلباً عند تحديد المتغيرات في القيم الدفترية والمؤثرة على القوائم المالية".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول تساوي (3.95) وهي أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة (3)، والانحراف المعياري يساوي (0.40) والوزن النسبي يساوي (78.96%) وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي (20.093) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (1.99)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)؛ مما يدل على أن "استخدام المدقق الخارجي للشك المهني يساعد في اكتشاف الغش والأخطاء والانحرافات الجوهرية في القوائم المالية" عند مستوى دلالة $\alpha < 0.05$

وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (كرسوع 2008) والذي أشار إلى فاعلية إجراءات التدقيق التي تساهم في كشف الغش والانحرافات الجوهرية في القوائم المالية، وكذلك فإنها تتفق مع دراسة (شرف 2015) التي أشارت إلى أنه يمكن تخفيض درجات الغش إلى أقل مستوى مقبول عند استخدام الشك المهني، وتتفق كذلك مع دراسة (الأيباري 2013) والتي أشارت إلى أن التقصير في ممارسة المدققين للشك المهني يؤثر بالسلب على تحديد التغيرات في القيم الدفترية والمؤثرة على القوائم المالية، ويستنتج الباحث أن استخدام الشك المهني يقلل من مخاطر التدقيق وينعكس إيجاباً على جودة عملية التدقيق بحيث تلبي احتياجات كل الأطراف.

جدول (2): تحليل فقرات المحور الأول (استخدام المدقق الخارجي للشك المهني واكتشاف الغش والأخطاء والانحرافات الجوهرية في القوائم المالية)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
1	كجزء من ممارسة الشك المهني عند تخطيط عملية التدقيق يتم إجراء تعديلات على إجراءات التدقيق للحصول على معلومات إضافية تكون أكثر موثوقية في حالة زيادة مخاطر وجود أخطاء جوهرية أو تحريفات في القوائم المالية.	4.00	0.50	80.00	17.088	0.000	4
2	يتم دراسة وتقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات.	4.26	0.53	85.21	20.403	0.000	1
3	يتم بذل العناية الكافية وممارسة الشك المهني عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للقوائم المالية الناتجة عن الغش أو الخطأ.	4.05	0.78	81.10	11.557	0.000	2
4	يتم تنظيم جلسات بين أعضاء فريق التدقيق لمناقشة وفهم التحريفات المادية للقوائم المالية الناتجة عن الغش أو الأخطاء.	4.03	0.58	80.55	15.221	0.000	3
5	يتم رفض عملية التدقيق إذا توصل مدقق الحسابات من خلال الشك المهني إلى عدم كفاءة ونزاهة إدارة المنشأة.	3.89	0.98	77.81	7.764	0.000	6
6	إن للشك المهني دور كبير في ازدياد نسبة نجاح عملية التدقيق واكتشاف حالات الغش والاحتيال المالي.	3.96	0.77	79.18	10.617	0.000	5
7	خلال عملية التدقيق يتم التركيز على التقديرات المحاسبية والحسابات التي قد ينتج عنها أخطاء جوهرية للقوائم المالية.	3.82	0.79	76.44	8.914	0.000	7
8	إن التقصير في ممارسة الشك المهني عند أداء الفحص التحليلي يؤثر سلباً عند تحديد المتغيرات في القيم الدفترية والمؤثرة على القوائم المالية	3.74	0.85	74.79	7.433	0.000	9
9	إن إنباع الشك المهني عند القيام بعملية التدقيق يساهم بشكل كبير في نجاح عملية التدقيق والكشف عن حالات الغش والاحتيال المالي التي قد تؤثر على صحة وعدالة القوائم المالية.	3.78	0.71	75.62	9.371	0.000	8
	جميع الفقرات	3.95	0.40	78.96	20.093	0.000	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "72" تساوي 1.99

الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين استخدام المدقق الخارجي للشك المهني وعلاقته بالأحكام والقرارات المتعلقة بتقييم مخاطر التدقيق

لاختبار تلك الفرضية تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (7) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثاني حيث تبين أن أعلى فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي (84.11%) وهي أكبر من (60%)، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من (0.05) ؛ مما يدل على أنه "يتم وضع إجراءات تدقيق للتحقق من صحة المعلومات التي يتم الحصول عليها خلال عملية التدقيق".

2. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي (84.11%) وهي أكبر من (60%)، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من (0.05) ؛ مما يدل على أنه "لا يتم الموافقة على صحة القوائم المالية إذا لم يتم جمع أدلة كافية تمكن مدقق الحسابات من إصدار رأيه حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية".

كما تبين النتائج أن أقل فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي (73.97%) وهي أكبر من (60%)، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من (0.05) ؛ مما يدل على أنه "يتم الاهتمام بدوافع العميل في عدم الرد على الاستفسارات في الوقت المحدد أو تأجيل القيام بأي إجراء رقابي".

2. في الفقرة رقم "9" بلغ الوزن النسبي (73.42%) وهي أكبر من (60%)، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من (0.05) ؛ مما يدل على أنه "يتم الاهتمام بفهم وتحليل الشخصيات لأن ذلك يساعد في التنبؤ بالممارسات والقرارات التي يتخذونها".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني تساوي (3.91) وهي أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة (3)، والانحراف المعياري يساوي (0.34) والوزن النسبي يساوي (78.22%) وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي (23.123) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (1.99)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) ؛ مما يدل على أن استخدام الشك المهني له علاقة إيجابية بالأحكام والقرارات المتعلقة بتقييم مخاطر التدقيق عند مستوى دلالة $\alpha < 0.05$

وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (شرف 2015) الذي يرى أن الشك المهني يدفع ويحفز المدقق الخارجي على زيادة المحتوى المعرفي بما يزيد من الكفاءة المهنية المطلوبة المتعلقة بالأحكام والقرارات الخاصة بتقييم مخاطر التدقيق، وتتفق كذلك مع دراسة (Hurt 2013) التي أشارت إلى أن نقص استخدام الشك المهني قد يعيق القرارات والأحكام المتشككة، ويرى الباحث أن استخدام الشك المهني يسهم بزيادة معرفة المدقق الخارجي ببيئة العمل ويحفز المدقق على بذل المزيد من التدقيق المهني عند اتخاذ الأحكام والقرارات المتعلقة بتقييم مخاطر التدقيق.

■ **المحور الثاني:** استخدام المدقق الخارجي للشك المهني وعلاقته بالأحكام والقرارات المتعلقة بتقييم مخاطر التدقيق ويتكون من 12 فقرة.

■ **المحور الثالث:** استخدام الشك المهني وتقييم المدقق الخارجي لمدى ملاءمة الأنظمة الإدارية والمالية لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي ويتكون من 7 فقرات.

جدول (3): تحليل فقرات المحور الثاني (استخدام المدقق الخارجي للشك المهني وعلاقته بالأحكام والقرارات المتعلقة بتقييم مخاطر التدقيق)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	بجانب
1	يتم إرجاء الأحكام والقرارات من أجل الحصول على المزيد من المعلومات للتأكد من دقتها وصلاحياتها.	3.99	0.66	79.73	12.846	0.000	3
2	يتم النقاش مع أعضاء فريق التدقيق وخبراء مهنيين قبل اتخاذ	3.88	0.82	77.53	9.185	0.000	5

م	الفقرات	المتوسط المعياري	الانحراف النسبي	الوزن	قيمة t	الاحتمالية القيمة	الترتيب
	الأحكام والقرارات.						
3	يتم وضع إجراءات تدقيق للتحقق من صحة المعلومات التي يتم الحصول عليها خلال عملية التدقيق.	4.21	0.47	84.11	21.905	0.000	1
4	في حالة وجود حالات غموض وعدم تأكد حول بعض الحسابات يتم بذل المزيد من الجهد لإزالة ذلك الغموض.	4.14	0.61	82.74	15.973	0.000	2
5	يتم دراسة وتقييم آراء إدارة الشركة محل التدقيق إذا تعارضت مع آراء وأحكام مدقق الحسابات.	3.89	0.77	77.81	9.830	0.000	4
6	لا يتم الموافقة على صحة القوائم المالية إذا لم يتم جمع أدلة كافية تمكن مدقق الحسابات من إصدار رأيه حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية.	4.21	0.69	84.11	15.006	0.000	1
7	يتم دراسة الظروف المحيطة بالمنشأة من خلال الشك المهني والاستجواب العقلي المستمر في محاولة التعرف على هذا النوع من المخاطر الملازمة.	3.71	0.87	74.25	6.966	0.000	7
8	يتم الاهتمام بدوافع العميل في عدم الرد على الاستفسارات في الوقت المحدد أو تأجيل القيام بأي إجراء رقابي.	3.70	0.76	73.97	7.875	0.000	8
9	يتم الاهتمام بفهم وتحليل الشخصيات لأن ذلك يساعد في التنبؤ بالممارسات والقرارات التي يتخذونها.	3.67	0.75	73.42	7.684	0.000	9
10	يتم الاهتمام بتحليل شبكة العلاقات والروابط داخل منظومة العميل لتأثيرها على ممارسة أداء العميل.	3.77	0.61	75.34	10.695	0.000	6
11	يتم التحري عن العملاء الجدد الذين لم يسبق التعامل معهم وعلى وجه الخصوص فيما يتعلق باستقامة الإدارة العليا.	3.89	0.66	77.81	11.571	0.000	4
12	يتم أخذ التغذية الراجعة "Feedback" في الحسبان لعمليات التدقيق السابقة للتأكد من مدى صحة وسلامة الأحكام والقرارات التي اتخذها مدقق الحسابات.	3.89	0.72	77.81	10.595	0.000	4
	جميع الفقرات	3.91	0.34	78.22	23.123	0.000	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (72) تساوي (1.99)

الفرضية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين استخدام المدقق الخارجي للشك المهني وتقييم المدقق الخارجي لمدى ملاءمة الأنظمة الإدارية والمالية لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي.

لاختبار تلك الفرضية تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (8) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثالث، حيث تبين أن أعلى فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي (84.93%) وهي أكبر من (60%)، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من (0.05)؛ مما يدل على أنه "يتم التأكد من وجود أنظمة مالية ومحاسبية معتمدة من الإدارة العليا في الشركة محل التدقيق".

2. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي (84.66%) وهي أكبر من (60%)، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من (0.05) ؛ مما يدل على أنه "يتم فحص مدى ملاءمة الأنظمة والتعليمات المالية والمحاسبية المعتمدة للشركة محل التدقيق لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي".

كما تبين النتائج أن أقل فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي (78.90%) وهي أكبر من (60%)، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من (0.05) ؛ مما يدل على أنه "يتم إجراء اختبارات لمدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بناءً على دراسة مبدئية لهذا النظام".

2. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي (75.07%) وهي أكبر من (60%)، والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من (0.05) ؛ مما يدل على أنه "يتم تقييم مدى الكفاءة العلمية والعملية للعاملين في المجال المالي والرقابي".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث تساوي (4.04) وهي أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة (3)، والانحراف المعياري يساوي (0.50) والوزن النسبي يساوي (80.86%) وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي (17.810) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (1.99)، والقيمة الاحتمالية تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) ؛ مما يدل على أن استخدام المدقق الخارجي للشك المهني يساعد في تحسين مستوى تقييم المدقق الخارجي لمدى ملاءمة الأنظمة الإدارية والمالية والرقابية لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي عند مستوى دلالة $\alpha < 0.05$ وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (الأبياري 2013)، و(Coppage & Shastri 2014) والتي أشارت إلى أهمية استخدام الشك المهني في نجاح عملية التدقيق وملاءمة الأنظمة الإدارية والمالية للشركات بهدف تحقيق إجراءات الضبط الداخلي، ويرى الباحث أن الشك المهني يسهم بشكل كبير في التعرف إلى طرق وأساليب الرقابة الداخلية للشركات بما يعطي للمدقق نظرة أشمل لتقييم مدى ملاءمة الأنظمة الإدارية والمالية وطرق ضبطها لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي.

جدول (4): تحليل فقرات المحور الثالث (علاقة استخدام الشك المهني بتقييم المدقق الخارجي لمدى ملاءمة الأنظمة الإدارية والمالية لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
1	يتم التأكد من وجود أنظمة مالية ومحاسبية معتمدة من الإدارة العليا في الشركة محل التدقيق.	4.25	0.66	84.93	16.087	0.000	1
2	يتم فحص مدى ملاءمة الأنظمة والتعليمات المالية والمحاسبية المعتمدة للشركة محل التدقيق لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي.	4.23	0.66	84.66	16.043	0.000	2
3	يتم إجراء اختبارات لمدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بناءً على دراسة مبدئية لهذا النظام.	3.95	0.78	78.90	10.356	0.000	6
4	يتم دراسة استقلالية وعمل المدقق الداخلي وتبعيته للمستويات الإدارية العليا.	4.15	0.78	83.01	12.671	0.000	3
5	يتم الاستعانة بخبراء تقنيات الحاسوب ونظم المعلومات للتأكد من كفاءة الأنظمة المحاسبية المحوسبة.	4.01	0.72	80.27	12.084	0.000	4

م	الفقرات	الحسابي المتوسط	الانحراف المعياري	العوز النسبي	قيمة t	الاحتمالية القيمة	الرتبة
6	يتم تقييم مدى الكفاءة العلمية والعملية للعاملين في المجال المالي والرقابي.	3.75	0.94	75.07	6.851	0.000	7
7	يتم تصميم إجراءات للتأكد من مدى الالتزام بتنفيذ التعليمات والأنظمة المالية.	3.96	0.81	79.18	10.154	0.000	5
	جميع الفقرات	4.04	0.50	80.86	17.810	0.000	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "72" تساوي (1.99)

نتائج الدراسة:

- 1- يقوم المدقق الخارجي بدراسة وتقييم مدى كفاية وصلاحيّة أدلة الإثبات لدعم رأيه الفني المحايّد بدرجة كبيرة.
- 2- يقوم المدقق الخارجي ببذل العناية الكافية وممارسة الشك المهني عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للقوائم المالية بدرجة كبيرة.
- 3- يتم وضع إجراءات تدقيق للتحقق من صحة المعلومات التي يتم الحصول عليها خلال عملية التدقيق بدرجة مرتفعة.
- 4- لا يتم الموافقة على صحة القوائم المالية إذا لم يتم تجميع أدلة كافية تمكن مدقق الحسابات من إصدار رأيه حول صحة وعدالة القوائم المالية.
- 5- هناك قصور في الاهتمام بفهم وتحليل الشخصيات بهدف التنبؤ بالممارسات والقرارات التي يتخذها المدقق الخارجي.
- 6- يتم التأكد من وجود أنظمة مالية ومحاسبية معتمدة من الإدارة العليا في الشركة محل التدقيق.
- 7- يتم فحص مدى ملاءمة الأنظمة والتعليمات المالية لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي.
- 8- توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين استخدام المدقق الخارجي للشك المهني واكتشاف الغش والأخطاء والانحرافات الجوهرية في القوائم المالية.
- 9- توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين استخدام المدقق الخارجي للشك المهني والأحكام والقرارات المتعلقة بتقييم مخاطر التدقيق.
- 10- توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين استخدام المدقق الخارجي لتقييم المدقق الخارجي ومدى ملاءمة الأنظمة الإدارية والمالية لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي.

توصيات الدراسة:

- 1- بناءً على نتائج الدراسة التي تم الوصول إليها من الإطار النظري والتحليل الإحصائي، فقد قدمت الدراسة التوصيات التالية:
- 2- ينبغي على المدقق الخارجي رفض عملية التدقيق إذا توصل من خلال الشك المهني إلى عدم كفاءة ونزاهة إدارة منشأة العمل.
- 3- من المهم أن يركز المدقق الخارجي على التقديرات المحاسبية والحسابات التي قد ينتج عنها أخطاء جوهرية للقوائم المالية.
- 4- من المهم أن يهتم المدقق الخارجي بدوافع العمل في عدم الرد على الاستفسارات في الوقت المحدد وعدم تأجيل أي إجراء

رقابي.

- 5- ضرورة اهتمام المدقق الخارجي بفهم وتحليل الشخصيات لتنبؤ أفضل بالممارسات والقرارات.
- 6- تعزيز الاهتمام بتحليل شبكة العلاقات داخل منظومة العمل لتأثيرها على ممارسة أداء العمل.
- 7- تقييم مدى الكفاءة العلمية والعملية للعاملين في المجال المالي والرقابي.

الدراسات المستقبلية المقترحة:

ينصح الباحث الباحثين في موضوعات التدقيق بالتطرق مستقبلاً للموضوعات التالية

- 1- الدور الوسيط للتدريب على العلاقة بين استخدام الشك المهني والقدرة على كشف الغش والأخطاء الجوهرية
- 2- مدى استخدام المدقق الخارجي للشك المهني، وعلاقته بقرارات الاستثمار.
- 3- مُحَدِّدات قدرة المدقق على اكتشاف الاحتيال باستخدام الشك المهني كمتغير وسيط

المراجع

- الأيباري، مصطفى. (2013). نحو إطار مقترح لتحسين مستوى الشك المهني للمراجع في مواجهه خطر إدارة عميل المراجعة للفحص التحليلي " دراسة تحليلية وتجربة ميدانية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية - الإسكندرية، 50 (1)، 235-287.
- جربوع، يوسف. (2019). الضبط الداخلي، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الاطار النظري. ط5. غزة، فلسطين: مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع.
- جربوع، يوسف. (2019). الكفاءة المهنية، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الاطار النظري. ط5. غزة، فلسطين: مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع.
- جربوع، يوسف، وشاهين، علي. (2011). العوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة وسبل علاج هذا الفشل -دراسة تحليلية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جمهورية مصر العربية، (78).
- الدوغجي، حسين، سيد علي، عبد المنعم. (2011). دور قانون (ساربنيز-أوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة والاقتصاد - كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة المستنصرية - بغداد، 1 (86)، 1-84.
- الرفاعي، مبارك، وعارف، عبد الكريم. (2015). الأصول العلمية لمراجعة الحسابات (بحث غير منشور). مكتبة كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر.
- ريشو، بديع الدين. (2014). الشك المهني للمدقق: الإطار الفكري وأثره على أحكام المدقق بشأن عوامل واحتمالات وإجراءات واكتشاف التلاعب بالقوائم المالية، دراسة تجريبية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، 1 (2)، 237-307.
- الشاعر، رامي. (2019م). دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي -دراسة تطبيقية على شركة توزيع الكهرباء في المحافظات الجنوبية (رسالة ماجستير غير منشورة). كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر بغزة، فلسطين.

- الشاعر، هناء. (2018). أثر خصائص الشك المهني لمدقق الحسابات على تقييم مدى ملائمة الأنظمة المالية والإدارية لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق العاملة في المحافظات الجنوبية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الأزهر، غزة، فلسطين.
- شرف، محمد. (2015). نموذج مقترح لقياس أثر خصائص الشك المهني على أحكام وقرارات مدقق الحسابات -دراسة ميدانية (أطروحة دكتوراه غير منشورة). جامعة القاهرة بمصر.
- شريعة، فرج، والغزواني، رجب. (2017). مدى التزام المدقق الخارجي الليبي بمعيار التدقيق الدولي 240 المتعلق بالاحتيا، مجلة البحوث المالية والاقتصادية، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، ليبيا، 1 (2)، 1-30.
- عثمان، عبد الرحمن، الطائي، بشرى. (2017). تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، قسم المحاسبة-جامعة بغداد، العراق، 24 (108)، 597-618.
- علي، أحمد. (2015). تقييم خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، 1 (1)، 416-483.
- كرسوع، أيوب. (2018). مخاطر التدقيق ومجالات مساهمة المدقق الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية التدقيق، دراسة تحليلية (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين.
- مصطفى، حسن. (2012). دور الشك المهني في تحسين جودة الحكم المهني للمدقق -دراسة ميدانية، الفكر المحاسبي - قسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة عين شمس - القاهرة، 1 (ع.خ)، 561-607.
- النعسان، سماح. (2018). العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر منققي الحسابات الخارجيين، دراسة ميدانية (رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- Adnan, J., & Kiswanto, K. (2017). Determinant of Auditor Ability to Detect Fraud with Professional Scepticism as A Mediator Variable. *Accounting Analysis Journal*, 6 (3), 313-325
- Anderson, U., Kadous, K., & Koonce, L. (2004). The role of incentives to manage earnings and quantification in auditors' evaluations of management-provided information. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), 11-27.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Mark, B. (2012). *Auditing and assurance services: an integrated approach*. (14th Ed.) Boston: Prentice Hall.
- Boyle, D. M., & Carpenter, B. W. (2015). Demonstrating Professional Skepticism. *The CPA Journal*, 85(3), 31-35.
- Carpenter, T. D., Durtschi, C., & Gaynor, L. M. (2011). The incremental benefits of a forensic accounting course on skepticism and fraud-related judgments. *Issues in Accounting Education*, 26(1), 1-21
- Coppage, R., & T, Shastri. (2014). Effectively Applying Professional Skepticism to Improve Audit Quality. *The CPA Journal*, 84(8), 24-30.
- Eilifsen, A., Messier, W.F., Glover, S.M. & Prawit, D.F. (2014). *Auditing and Assurance Services*. (3^{ed} Ed.). Mc-Graw Hil.
- Field, A. (2018). *Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics*. (5th Ed.). Thailand: Thammasat University

- Grenier, J. H.(2010). *Encouraging professional skepticism in the industry specialization for:A dual-process model and an experimental test* (Unpublished Doctoral Dissertation). Urbana, Illinois.
- Harding, N. & Ken T. (2011). "Enhancing Professional Skepticism Via The Fraud Brainstorming Discussion Outcomes, Working Paper, Electronic Copy available at: International Symposium on Audit Research (ISAR).
- Hurtt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171
- Hurtt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(sp1), 45-97
- Hussain, I., Knapen, L., Galland, S., Janssens, D., Bellemans, T., & Wets, G. (2014). Organizational and agent-based automated negotiation model for carpooling. *Procedia Computer Science*, 37(2014), 396-403.
- IAASB, I. (2010). *200 Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*. The International Auditing and Assurance Standards Board, New York.
- Owhoso, V., & Weickgenannt, A. (2009). Auditors' self-perceived abilities in conducting domain audits. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(1), 3-21.
- Payne, E. A., & Ramsay, R. J. (2005). Fraud risk assessments and auditors' professional skepticism. *Managerial Auditing Journal*, 20(3), 321-330.
- Quadackers, L., Groot, T., & Wright, A. (2014). Auditors' professional skepticism: Neutrality versus presumptive doubt. *Contemporary accounting research*, 31(3), 639-657.
- Saksena, P. N. (2008, July). Four tools (under the umbrella of continuous improvement) to help auditors prevent/detect frauds. In *Allied Academies International Conference. Academy of Accounting and Financial Studies*. 13, (2), 27-36.
- Mary, V., Cheot, S. S., Chin, C. Z., Lee, Z. H., & Tong, P. Y. (2018). *A study on the relationship between professional skepticism characteristics and auditors' fraud detection in Malaysian context* (Unpublished Doctoral dissertation). UTAR.
- SAS NO 99. (2002). *Consideration of Fraud in a financial Statement Audit*.
- Zimmerman, A. B. (2016). The joint impact of management expressed confidence and response timing on auditor professional skepticism in client email inquiries. *Managerial Auditing Journal*, 31(6/7), 566-588