



قياس مستوى الشك المهني لدي المراجع الخارجي والمراجع الداخلي في بيئة الأعمال السعودية دراسة مقارنة

د/ياسر السيد كساب

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة طنطا

ملخص البحث

تمثل الهدف الرئيسي للبحث الحالي في قياس مستوى الشك المهني لدي المراجعين الخارجيين والداخليين بالمملكة العربية السعودية . حيث تم تحقيق هذا الهدف من خلال استعراض الدراسات السابقة التي تناولت نماذج مختلفة لقياس مستوى الشك المهني ومن ثم تم اختيار نموذج (Hurtt 2010) لتطبيقه على البيئة السعودية نظرا لشمولية النموذج واستخدامه في الكثير من الابحاث السابقة .

وتبين من خلال تطبيق المقياس الذي تم اختياره للشك المهني وجود مستوى عالي من ممارسة الشك المهني لدي المراجعين الخارجيين بالمملكة. كما تم قياس مستوى الشك المهني لدي المراجعين الداخليين بالمملكة وتبين من خلال تطبيق المقياس الذي تم اختياره للشك المهني وجود مستوى عالي من ممارسة الشك المهني لدي المراجعين الداخليين بالمملكة، وكانت تلك النتيجة تختلف مع ما افترضه الباحث.

كما تبين وجود فروق معنوية في ممارسة الشك المهني بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين بالمملكة . كما جاءت نتائج البحث لتشير الي أن مستوى الشك المهني لدي المراجعين الداخليين أعلى من مستوى الشك المهني لدي المراجعين الخارجيين بالمملكة ، وتلك النتيجة تتعارض مع توقعات الباحث . ولكن أمكن تفسير تلك النتيجة بالاهتمام المتزايد حديثا بمهنة المراجعة الداخلية بالمملكة العربية السعودية من خلال إنشاء الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين لتنظيم مهنة المراجعة الداخلية وحصول العديد من المراجعين الداخليين في السنوات الأخيرة علي شهادة مراجع داخلي معتمد CIA ، كما أن عينة المراجعين الداخليين بالبحث تضمنت نسبة كبيرة من المراجعين الداخليين بالجهات الحكومية والذين يمارسون المهنة في ظل لوائح ورقابة صارمه من أعلى جهات رقابية بالمملكة الامر الذي يجعلهم يمارسون أعلى مستوى من الشك المهني تجنباً للمساءلات من الجهات الرقابية العليا . كما توصل الباحث لنتيجة فرعية للبحث تمثلت في دور عنصر الخبرة في تحديد مستوى ممارسة الشك المهني سواء لدي المراجع الداخلي أم المراجع الخارجي ، حيث أثبتت النتائج وجود علاقة طردية بين مستوى خبرة المراجع ومستوى ممارسة الشك المهني.

الكلمات المفتاحية: الشك المهني، عقلية تساؤلية، المراجع الداخلي، المراجع الخارجي، الحكم المهني

Measuring the level of professional skepticism among the external and internal auditors in the Saudi environment, a comparative study

Abstract

The main objective of the current research was to measure the level of professional skepticism among the external and internal auditors in the Kingdom of Saudi Arabia. This goal was achieved by reviewing previous studies that dealt with different models for measuring the level of professional skepticism, and then a model (Hurt 2010) was chosen to apply it to the Saudi environment.

Through the application of the chosen measure of professional skepticism, it was found that there is a high level of professional skepticism among external auditors in the Kingdom. The level of professional skepticism among the internal auditors in the Kingdom was also measured, and through the application of the chosen measure of professional skepticism, there was a high level of professional skepticism among the internal auditors in the Kingdom, and this result differed with what the researcher assumed.

It was also found that there are significant differences in the practice of professional skepticism between internal auditors and external auditors in the Kingdom.

The results of the research also indicate that the level of professional skepticism among the internal auditors is higher than the level of professional skepticism among the external auditors in the Kingdom, and this result contradicts the expectations of the researcher. However, this result could be explained by the newly increased interest in the profession of internal auditing in the Kingdom of Saudi Arabia through the establishment of the Saudi Association of Internal Auditors to regulate the profession of internal auditing and the acquisition of many internal auditors in recent years by a certificate of a certified internal auditor CIA, and the sample of internal auditors in the research included a large proportion of The internal auditors in government agencies who practice the profession under strict regulations and control from the highest supervisory authorities in the Kingdom, which makes them exercise the highest level of professional skepticism to avoid accountability from the higher supervisory authorities. The researcher also reached a sub-result of the research represented in the role of the experience element in determining the level of the practitioner of professional skepticism, whether with the internal auditor or the external auditor.

Keywords: professional skepticism, Questioning Mind, Internal auditor, external auditor, Professional judgment.

1- مقدمة

في بداية القرن الواحد والعشرين كان هناك العديد من حالات الاخفاق للعديد من الشركات وإن جاز التعبير العديد من الفضائح المالية للعديد من الشركات العالمية والتي أدت لإفلاسها، منها (شركة أنرون ، وورلد كوم ، وغيرها من الشركات العالمية) . تلك الفضائح المالية جذبت الانتباه الي مدي مسئولية المراجع عن كشف ومنع الاحتيال . ومدي الحاجة الي ضرورة ممارسة المراجع مستوي عالي من الشك المهني للتأكد من عداله التقارير المالية ، حيث أنه من المتوقع أن زيادة مستوي الشك المهني لدي المراجع يزيد من احتمال اكتشاف الغش والتلاعب .

كما تتطلب معايير المراجعة الدولية من المراجع ممارسة نزعة الشك المهني عند قيامه بجميع خطوات المراجعة وعند تنفيذه أي نوع من أنواع الارتباطات. وهذا يتطلب من المراجع ضرورة التعرف علي العوامل التي قد يؤدي وجودها الي أن تصبح المعلومات موضوع الارتباط سواء كانت تقارير مالية أم اجراءات رقابية محرفة تحريفا جوهريا.

وحتى يصبح رأي المراجع موضوعيا يجب عليه ممارسة الشك المهني في كل مراحل المراجعة بدءا من قبول أو عدم قبول عملية المراجعة مرورا بمرحلة التخطيط لعملية المراجعة وتنفيذ عملية المراجعة حتى مرحلة اعداد تقرير المراجعة.

ووفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (٢٠٠) يجب علي المراجع الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة إذا اراد المراجع علي سبيل المثال تخفيض مخاطر:

- عدم ملاحظة الظروف غير المألوفة.
- التعميم الزائد عن الحد عند استنباط الاستجابات من ملاحظات المراجع.
- استخدام افتراضات غير مناسبة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدي اجراءات المراجعة وتقييم نتائجها.

وبالتالي يتطلب الأمر معرفه مستوي الشك المهني لدي المراجعين بالمملكة العربية السعودية ومدي التزامهم بالشك المهني وأيضا معرفة العوامل التي تحدد وتؤثر في مستوي الشك المهني لدي المراجعين بالمملكة.

2- مشكلة البحث

تقرير المراجع هو النتيجة النهائية لعملية المراجعة، ويجب أن يتضمن التقرير رأي مهني محايد حول مدي عدالة القوائم المالية محل المراجعة. وكلما زادت جودة عملية المراجعة كلما زاد الاعتماد

على تقرير المراجع، وكلما كان المراجع حريص في قبول أو رفض ارتباط معين، وفي جمع وتقييم أدلة الإثبات كلما زاد الاعتماد علي تقرير المراجع. وحرص المراجع في كل مراحل المراجعة يدعمه مستوي الشك المهني الذي يمارسه المراجع والذي يجنبه في أحيان كثيرة احتمالات التناقضي والمشاكل مع أصحاب المصالح.

وحتي يمكن الحكم علي جودة تقرير المراجع، يتطلب الأمر معرفة مستوي الشك المهني الذي مارسه المراجع. وحتي يمكن الحكم علي مستوي الشك المهني الذي مارسه المراجع يجب معرفه كيفية قياس مستوي الشك المهني ومعرفه محددات الشك المهني أي العوامل التي تؤثر في مستوي ممارسة الشك المهني.

ومن ثم تتمثل مشكلة البحث في الاجابة على الأسئلة التالية:

أ - ما هو مستوي الشك المهني لدي المراجعين بالمملكة العربية السعودية وكيف يمكن قياسه (لدي المراجع الداخلي والمراجع الخارجي) ؟.

ب - هل هناك فروق معنوية بين مستوي الشك المهني لدي كل من المراجعين الداخليين والخارجيين بالمملكة العربية السعودية ؟.

3- هدف البحث

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في الاجابة على الأسئلة التالية:

أ - كيفية قياس مستوي الشك المهني لدي المراجعين الخارجيين والداخليين بالمملكة العربية السعودية ؟ حيث تم تحقيق هذا الهدف من خلال استعراض الدراسات السابقة التي تناولت نماذج مختلفة لقياس مستوي الشك المهني ومن ثم اختيار النموذج المناسب لتطبيقه على البيئة السعودية.

ب - هل هناك فروق معنوية بين مستوي الشك المهني لدي كل من المراجعين الداخليين والخارجيين بالمملكة العربية السعودية ؟ ويتحقق ذلك من خلال توزيع قائمة الاستبيان المقترحة لقياس الشك المهني علي مجموعة من المراجعين الخارجيين ، ومجموعة من المراجعين الداخليين واختبار مدي وجود فروق معنوية بين المجموعتين .

4- منهج البحث

تم الاعتماد علي النموذج الايجابي والذي يهتم بالتحليل والتفسير والتنبؤ بمستوي الشك المهني لدي المراجعين (خارجيين وداخليين) بالمملكة العربية السعودية .

حيث تم عرض وتحليل مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت الشك المهني سواء لدي المراجع الخارجي أو المراجع الداخلي ومن ثم تم التنبؤ بسلوك كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي عند ممارستهم الشك المهني ببيئة الأعمال السعودية ثم تفسير ما تم التوصل اليه من نتائج .

5- أهمية البحث

أهم ما يميز مهنة المراجعة بصفه عامة اعتمادها في كثير من الأحيان علي الحكم المهني للمراجع ومن أجل تحسين وزيادة جودة الحكم المهني للمراجع كان من الضروري معرفة ما يدعم ذلك الحكم المهني، ومن أهم العوامل التي تؤثر في جودة هذا الحكم هو الشك المهني للمراجع الذي من خلاله يتم البحث دائما عن الحقيقة وجمع أكبر قدر من الأدلة التي تدعم رأيه المهني.

حيث أن وجود مقياس للشك المهني يمكن من الحكم علي المراجع، وهل كان متشككا للغاية وبالتالي يقوم باجراءات مراجعة مبالغ فيها ولا فائدة منها أو أنه يقوم باجراءات مراجعة فعالة . كما أن معرفه آلية قياس الشك المهني تساعد علي تحديد المستوي الامثل للشك المهني.

كما ترجع أهمية البحث الي وجود طلب متزايد من قبل جميع المهتمين بالقوائم المالية للشركة لقيام المراجع بصفة عامه خارجي أو داخلي بالقيام بمهمته الرئيسية (من وجهه نظر أصحاب المصالح بصفة عامه) لمنع واكتشاف حالات الغش والتلاعب بالقوائم المالية ، والتي يمكن تحقيق نسبه عالية منها من خلال ممارسة مستوي مناسب من الشك المهني ، ومن ثم تضيق فجوة التوقعات بين المراجع بصفة عامه داخلي أم خارجي وبين أصحاب المصالح .

ومن ثم كان من الضروري تناول الشك المهني وطريقة قياسه بما يدعم تطوير المهنة والثقة بها وزيادة مصداقية القوائم المالية وأيضا الثقة في تقرير المراجع .

6- نطاق البحث

تضمن البحث الحالي دراسة وقياس مستوي الشك المهني لدي المراجع الداخلي والمراجع الخارجي بالمملكة العربية السعودية .

7- فروض البحث

تتمثل فروض البحث التي يسعى الباحث الي ايجاد اجابه لها من خلال البحث الحالي في ثلاثة فروض رئيسية وهي:

الفرض الاحصائي الأول:

" يمارس المراجع الخارجي مستوى عالي من الشك المهني عند قيامه بعملية المراجعة "

الفرض الاحصائي الثاني:

" يمارس المراجع الداخلي مستوى منخفض من الشك المهني عند قيامه بعملية المراجعة "

الفرض الاحصائي الثالث:

" هناك فروق معنوية بين مستوى الشك المهني لدي المراجع الداخلي والمراجع الخارجي "

8- خطة البحث

قام الباحث بتنظيم الجزء المتبقي من البحث كما يلي:

8-1- الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث .

8-2- الشك المهني وتعريفه

8-3- اشتقاق فروض الدراسة

8-4- الدراسة الميدانية

8-5- النتائج والتوصيات

8-6- مراجع البحث

8-1- الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث

يمكن تصنيف الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث الي مجموعتين من الدراسات :

8-1-1- دراسات تناولت محددات الشك المهني، وقياسه بالتطبيق علي المراجع الخارجي .

8-1-2- دراسات تناولت محددات الشك المهني، وقياسه بالتطبيق علي المراجع الداخلي .

8-1-1- دراسات تناولت محددات الشك المهني، وقياسه بالتطبيق علي المراجع**الخارجي**

تناولت دراسة (Payne&Ramsay 2005) أثر كلا من التقييم المبدئي لخطر التلاعب من قبل

المراجع ، وخبرة المراجع علي مستوى الشك المهني خلال مرحلة العمل الميداني . وجاءت النتائج

لتشير أن هناك علاقة طردية بين التقييم المبدئي لخطر التلاعب و مستوى الشك المهني لدي

المراجع .

كما أن خبرة المراجع تؤثر سلبا علي مستوي الشك المهني حيث وجد أن مستوي الشك المهني لدي المراجعين ذوي الخبرة الأقل كان أكبر من مستوي الشك المهني لدي المراجعين ذوي الخبرة الأعلى.

ومن أهم الدراسات التي تناولت المحددات أو العوامل التي يمكنها التأثير علي الشك المهني، دراسة (Nelson, 2009) فقد قدمت نموذج يصف كيفية دمج أدلة المراجعة مع معرفة المراجع، السمات، الدوافع . وذلك من أجل تقدير مستوي الشك المهني . وقد كان الهدف الاساسي للنموذج بيان كيف تتكامل أدلة المراجعة مع المعرفة والسمات ودوافع المراجع لتكوين أحكام وتقديرات المراجع والتي تعكس مستوي معين من الشك المهني لدي المراجع . وأيضا بيان كيف يمكن أن تتكامل أحكام وتقديرات المراجع مع المعارف والسمات والدوافع لدي المراجع لتحديد الاجراءات التي تعكس مستوي الشك المهني. وكانت المحددات التي تم دراستها تتمثل في:

أ- المعرفة Knowledge

تتمثل المعرفة في خبرة المراجع ، تخصصه ومدى المامه بالجهد المراجع عليها، تلك المعرفة قد يكون لها آثار ايجابية وآثار سلبية علي الشك المهني. حيث أنه من المتوقع كلما زادت معرفة المراجع كلما كان قادرا علي تحديد واكتشاف الاخطاء المتكررة وأي اشارات تشير لاحتمال وجود تلاعب ومن ثم زيادة مستوي الشك المهني. علي الجانب الآخر قد يكون لزيادة المعرفة أثر علي زيادة الثقة في التقارير المالية للعميل نظرا لثقة المراجع في كفاءة الإدارة وامانتها ومن ثم افتراض عدم وجود أخطاء، ومن ثم انخفاض مستوي الشك المهني .

ب- السمات Traits

تتمثل السمات في الصفات الشخصية والسلوكية للمراجع ، مثل القدرة علي حل المشاكل، التمتع بالاخلاق، الثقة بالنفس، الاتجاه أو الميل للشك. كل هذه السمات ترتبط بالشك المهني، كما أن التطورات الحديثة في علم النفس والمقاييس السلوكية تساعد في دمج السمات المختلفة مع بعضها البعض وتفاعلها مع المعرفة والدوافع لتقديم توقعات أو تقديرات تعكس مستوي الشك المهني المتوقع وجوده.

ج- الحوافز (الدوافع) Incentives

تختلف الدوافع أو الحوافز التي لها علاقة بالشك المهني في مدى تأثيرها علي المراجع سواء كان التأثير مباشر أو غير مباشر، وهل تلك الدوافع لها تأثير فوري أم محتمل، وهل لها تأثير مالي أم اجتماعي.

د- التقديرات Judgment

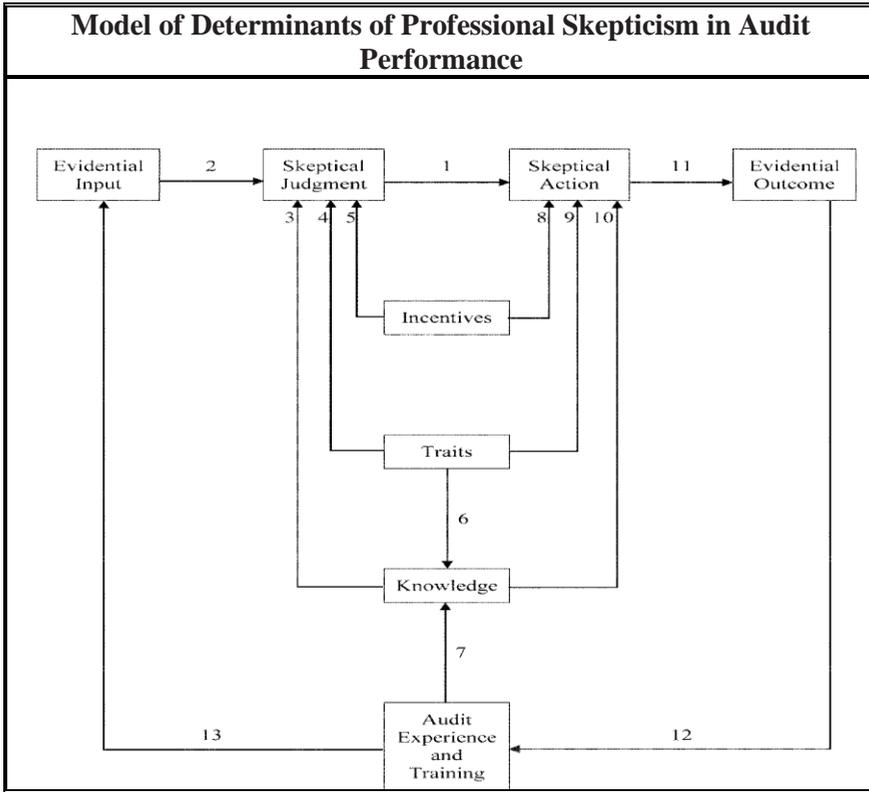
تؤثر القيود المعرفية علي الشك المهني بطرق يمكن التنبؤ بها، بعض هذه القيود تقدم الفرصة لزيادة الشك المهني. ويمكن وضع بعض الارشادات حتي لا تكون التقديرات متحيزة وتساعد علي زيادة مستوى الشك المهني عند وجود حاجه لذلك.

هـ- التصرف Action

تؤثر تصرفات واجراءات المراجعة علي جودة المراجعة وتشكل الأساس الذي بناء عليه يبني المراجع تقديراته بعد ذلك .

يتضح من العرض السابق أن نموذج (Nelson. 2009) لمحددات الشك المهني للمراجع يشير الي الآلية التي يتم من خلالها دمج كل من المعارف والسمات والدوافع لتوليد التقديرات والأحكام التي تحدد مستوى الشك المهني لدي المراجع ، ومن ثم تحديد التصرفات والاجراءات التي يقوم بها المراجع بناء علي مستوى الشك المهني الذي سبق تحديده .

والشكل التالي يوضح محددات الشك المهني والعلاقات بين تلك المحددات كما وردت في دراسة (Nelson. 2009):



شكل 1: منقول من دراسة (Nelson. 2009)

وفقا للشكل السابق يمكن القول أن محددات الشك المهني تتمثل في مجموعة العلاقات التالية

: (Nelson. 2009)

- العلاقة رقم (١) تشير الي وجود اختلاف بين التقديرات والاحكام المرتبطه بالشك المهني Skeptical Judgment، والتصرفات والاجراءات المرتبطة بالشك المهني Skeptical Action. حيث أن ممارسة المراجع للشك المهني ينعكس في مجموعة من التقديرات والاحكام والتي يتم ترجمتها الي العديد من التصرفات واجراءات المراجعة التي تدعم الشك المهني .
- العلاقة رقم (٢) والتي تتمثل في أثر أدلة الاثبات Evidential Input وهي المعلومات التي يتم تجميعها و أخذها في الحسبان عند تنفيذ عملية المراجعة ، علي التقديرات والاحكام المرتبطة بالشك المهني Skeptical Judgment .
- العلاقة رقم (٣) المعارف وأثرها علي التقديرات والاحكام المرتبطة بالشك المهني Skeptical Judgment حيث تتبع المعارف من تراكم الخبرات والسمات لدي المراجع ، وبالتالي من المتوقع

- أن المراجعين أصحاب الخبرة الأكبر والسمات التي تدعم الشك المهني سوف يمارسوا مستوى عالي من الشك المهني .
- العلاقة رقم (٤) والتي تتمثل في أثر السمات Traits علي التقديرات والأحكام المرتبطة بالشك المهني .
- العلاقة رقم (٥) والتي تتمثل في أثر الدوافع أو الحوافز Incentives علي التقديرات والاحكام المرتبطة بالشك المهني ، حيث يحاول كل مراجع حماية نفسه من أي مخاطر أو مساءلة قانونية ومن ثم من المتوقع أن يلجأ الي ممارسة مستوى عالي من الشك المهني . نفس الأمر ينطبق علي مكتب المراجعة ككل الذي يحاول الحفاظ علي سمعته المهنية ومن ثم يطالب جميع منسوبيه بممارسة قدر عالي من الشك المهني .
- العلاقة رقم (٦) والتي تتمثل في السمات والمعارف حيث تنشأ المعارف من السمات لدي المراجع والتي يمكنها التأثير علي مستوى الشك المهني .
- العلاقة رقم (٧) والتي تتمثل في العلاقة بين خبرة المراجع ومستوي تدريبه والمعارف لديه ، حيث أن خبرات المراجع وتدريبه يزيد من معارفه ومن ثم زياده مستوى الشك المهني .
- العلاقة رقم (٨) والتي تتمثل في العلاقة بين التصرفات والاجراءات المرتبطة بالشك المهني ودوافع المراجع للقيام بذلك .
- العلاقة رقم (٩) والتي تتمثل في العلاقة بين التصرفات والاجراءات المرتبطة بالشك المهني والسمات المتوفرة لدي المراجع للقيام بذلك .
- العلاقة رقم (١٠) تتمثل في العلاقة بين التصرفات واجراءات المراجعة المرتبطة بالشك المهني والمعارف ، حيث تؤثر المعارف علي تلك التصرفات .
- العلاقة رقم (١١) تتمثل في العلاقة بين التصرفات واجراءات المراجعة المرتبطة بالشك المهني وأدلة الاثبات النهائية التي يتم الحصول عليها ، وهل يتطلب الأمر مزيد من اجراءات المراجعة ومزيد من الشك المهني ام يكفي بالادلة التي تم الحصول عليها .
- العلاقة رقم (١٢) تتمثل في العلاقة بين أدلة الاثبات النهائية التي يحصل عليها المراجع ومدى خبرة المراجع ومستوي تدريبه
- العلاقة رقم (١٣) تتمثل في العلاقة بين الأدلة المبدئية ومدى خبرة المراجع ومستوي تدريبه .
- ومن أهم الدراسات التي تناولت الشك المهني وقياسه دراسة (Hurttt2010) ، حيث ذكرت الدراسة أن الشك المهني علي المستوى الفردي للمراجع هو أساس مهنة المراجعة حيث ألزمت

(SAS, No 1, 1997) المراجعين باستخدام الشك المهني عند ممارسة المراجعة حيث ذكر أن العناية المهنية تتطلب من المراجع ممارسة الشك المهني .

وبالرغم من أن معظم الجهات المنظمه للمهنة عالميا الزمت المراجعين بممارسة الشك المهني الا أن هناك قصور في كيفية قياس الشك المهني .

ولجأ العديد من الباحثين الي قياس الشك المهني من خلال بدائل لقياس الشك المهني فعلي سبيل المثال تم استخدام (Trust) أو الثقة كمقياس للشك المهني في دراسة (Shaub and Lawrence 1996; Choo and Tan 2000) . كما تم استخدام الاستقلال أو (Independence) كمقياس للشك المهني في دراسة (Shaub 1996) .

وقد ذكرت دراسة (Hurtt 2010) أن الشك المهني هو خاصية فردية متعددة الأبعاد حيث قام بتطوير مقياس مصمم لقياس مستوى الشك المهني علي المستوي الفردي بناء علي خصائص تم اشتقاقها من مصادر عديدة سواء من معايير المراجعة أو علم النفس وبحوث سلوك المستهلك .

كما ذكرت دراسة (Hurtt 2010) أن الشك المهني يتصف بالخصائص التالية :

- | | |
|----------------------------|-----------------------------|
| أ- العقلية التساؤلية | Questioning Mind |
| ب- التأني في اصدار الأحكام | Suspension of Judgment. |
| ج- البحث عن المعرفة | Search for Knowledge. |
| د- الفهم الشخصي | Interpersonal Understanding |
| هـ- احترام الذات. | Self-Esteam. |
| و- الاستقلالية. | Autonomy. |

حيث أن العناصر الثلاثة الأولى تشير الي هدف واحد وهو البحث عن أدلة كافية والتأكد من مصداقيتها قبل اتخاذ أي قرار . كما أن الفهم الشخصي يتمثل في الصفات الشخصية للمراجع وقدرته علي جمع وتقييم الأدلة المناسبة. أما احترام الذات والاستقلالية تشير الي قدرة المراجع علي التعامل مع المعلومات والأدلة التي حصل عليها . حيث يتطلب الشك المهني مستوي معين من احترام الذات وهذا ما أكده (Hookway 1990) حيث ذكر الي أهمية احترام الذات في الاستفسارات الناجحة، كما أن احترام الذات تستلزم من المراجع الهدوء الداخلي وعدم الاضطراب (Lom 2001) كما أنه في علم النفس فإن احترام الذات يستلزم الايمان بقدرات الفرد . أما فيما يتعلق بالاستقلالية فتشير الي أنه يجب علي كل مراجع أن يقيم بموضوعية أدلة المراجعة لتحديد مدي كفاية وملاءمة الأدلة للاعتماد عليها في بناء وتقدير أحكامه وأراؤه.

وقد قدمت دراسة (Hurtt 2010) نموذج لقياس الشك المهني من خلال استبيان يتضمن ٣٠ سؤال (مرفق تلك الاسئلة في ملاحق البحث) ، تضمنت الاجابات عليهم مقياس من (١ الي ٦) حيث يشير (١) غير موافق بشدة ، ويشير (٦) الي موافق بشدة ، كما أنه لا توجد اجابه صح واجابة خطأ . كما تم وضع بعض المحددات للأسئلة رقم (٢٦،٢٥،١٩،١٧،١٦،١١،١٠،١) حيث تم صياغة تلك العبارات بشكل يتناقض مع منطق المقياس ومن ثم تم طرح النتيجة من (٧) وجمع باقي النتائج . والنتيجة تتراوح من(٣٠) الي (١٨٠) وكلما زادت الدرجة زاد مستوي الشك المهني .

وفي البحث الحالي تم استخدام نموذج (Hurtt 2010) لقياس مستوي الشك المهني لدي كل من المراجعين الداخليين والخارجيين بالمملكة مع بعض التعديلات بالنموذج. (مرفق قائمة الاستبيان بملاحق البحث وفقا لدراسة (Hurtt 2010) .

وقد ذكر (Robinson 2011) أنه بالرغم من تركيز المعايير الدولية علي الشك المهني الا أن الأدلة تشير الي فشل المراجعين في الكثير من الأحيان في ممارسة المستوي المناسب من الشك المهني .

ومن الدراسات الهامة التي تناولت الشك المهني بالبيئة المصرية دراسة (ريشو ٢٠١٤) حيث قام الباحث بدراسة تجريبية تضمنت حاله عملية عن عميل مراجعة مفترض من أجل اختبار أثر اختلاف مستوي الشك المهني في البيئة المصرية علي أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات واجراءات اكتشاف التلاعب . وقد توصلت الدراره الي أن المشاركين ذوي الشك المهني الأعلى سيكون لديهم قدرة أكبر علي تحديد عوامل التلاعب واجراءات اكتشافه ، كما أنهم أقل ثقه فيما تقدمه الادارة من تبريرات وتفسيرات ومزاعم . حيث كانت تلك الفئة أكثر ميلا لتفسير فقدان بعض المستندات بوجود تحريفات جوهرية ترجع الي التلاعب بالقوائم المالية .

أما دراسة (العزام ٢٠١٥) تناولت أثر ممارسة مراجع الحسابات الخارجي للشك المهني والعناية المهنية في الكشف عن الغش في القوائم المالية لدي الشركات الاردنية . لتحقيق ذلك الهدف تم تصميم قائمة استبيان وتوزيعها علي عدد من المراجعين الخارجيين بالأردن . وقد أظهرت النتائج أن المراجعين الخارجيين يمارسون الشك المهني ويبدلون المستوي المناسب من العناية المهنية الواجبة . كما أن الشك المهني والعناية المهنية يؤثران في كشف الغش بالقوائم المالية . كما اثبتت الدراسة وجود تأثير لمتغيرات العمر والخبرة في مستوي الشك المهني والعناية المهنية التي يتم ممارستها لكشف الغش بالقوائم المالية . ولم تجد الدراسة أثر لباقي المتغيرات الديموجرافية الاخرى مثل

التخصص ، المؤهل العلمي ، الشهادات المهنية . كما أوصت الدراسة بضرورة قيام المراجع الخارجي بممارسة الشك المهني وبذل المستوي المناسب من العناية المهنية الواجبة لزيادة كفاءة المراجع الخارجي .

وفي دراسة (محجوب ٢٠١٧) تم دراسة أثر ممارسة المراجع الخارجي للشك المهني وانعكاس ذلك علي جودة الأداء المهني. وقد توصلت الدراسة الي أن ممارسة الشك المهني عند تقدير مخاطر المراجعة تؤدي الي تحسين جودة الأداء المهني.

وفي دراسة (Mapuasari 2017) تم دراسة العلاقة بين المستوي الأخلاقي والسمعة الطيبة للمراجع الخارجي ومدى ممارسته للشك المهني . وجاءت نتائج الدراسة لتشير الي وجود علاقة طردية بين مستوي الاخلاق ومستوي الشك المهني ، حيث وجد أن المراجعين المتمتعين بأخلاق عالية وسمعة مهنية طيبة يجمعوا أكبر قدر من أدلة الاثبات ويمارسون مستوي عالي من الشك المهني .

أما دراسة (Harding & Trotman, 2017) تناولت جانب آخر قد يؤثر علي مستوي ممارسة المراجع للشك المهني وهو مدى ثقة المراجع في ادارة الشركة محل المراجعة . وقد توصلت الدراسة الي وجود علاقة عكسية بين مستوي الثقة في ادارة الشركة ومستوي الشك المهني الذي يمارسه المراجع الخارجي ، حيث أنه كلما زاد مستوي الثقة في ادارة الشركة وأنظمتها كلما انخفض مستوي الشك المهني الذي يمارسه المراجع الخارجي .

وقد أكدت دراسة (عيسي ، زيتون ٢٠١٧) وجود علاقة ارتباط قوية وإيجابية بين ممارسة مراقب الحسابات في مصر للشك المهني وسلامه حكمه علي التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية .

أما فيما يتعلق بمستوي ممارسة الشك المهني في ظل وجود خصائص أو صفات مختلفة لمن يمارس الشك المهني ، فقد تناولت دراسة (Hurt 2010)، بناء مقياس للشك المهني ، واعتمد المقياس علي الخصائص والسلوكيات التي تم ربطها زمنيا بالشك المهني . وقد تم هذا من خلال بناء نموذج متعدد الأبعاد يتكون من ستة خصائص للمراجع تدرج تحت ثلاثة مجموعات عامه وهي: (فحص الأدلة ، وفهم مقدمي الأدلة ، والعمل علي الأدلة) . وتم اختبار هذا المقياس علي مجموعة من أعضاء معهد المحاسبين الإداريين في الولايات المتحدة . ووجد أن :

- الأعضاء أصحاب الخبرة العالية والمتوسطة لديهم درجات أو مستويات شك مهني متشابهة .
- الأعضاء الحاصلين علي شهادات مهنية لديهم مستوي عالي من الشك المهني مقارنة بمستوي الشك المهني لدي الأعضاء غير الحاصلين علي شهادات مهنية .

- النساء لديهم مستوى عالي من الشك المهني مقارنة بالرجال

أما دراسة (زيتون ، ٢٠١٧) هدفت الي التحقق من صدق وثبات مقياس (Hurttt 2010) لقياس سمة الشك المهني الفطري لمرجع الحسابات في بيئة أخرى بخلاف الولايات المتحدة الأمريكية. وحصلت الدراسة على استجابات من 193 مراجع حسابات بمنشآت المحاسبة والمراجعة المصرية على الثلاثين عبارة المكونة للمقياس، وأظهرت النتائج أنه بالرغم من أن مقياس Hurttt يمكنه تفسير مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات في بيئة الممارسة المهنية المصرية، إلا أن بعض خصائص سمة الشك المهني التي اقترحتها Hurttt قد لا تفسر السلوك التشككي لمراجع الحسابات في بيئة الممارسة المهنية المصرية .

وفي دراسة (الصفتي، ٢٠٢٠) تم تناول تأثير أتعاب المراجعة على مخاطر الغش من خلال تأثيرها على أداء المراجعين لبعض واجباتهم المهنية وفقاً للمعايير المهنية تجاه مخاطر الغش وهي التزام الشك المهني ومناقشة فريق المراجعة. وتوصلت الدراسة من خلال استقصاء عينة من مرجعي الحسابات بمصر إلى وجود تأثير إيجابي (طردي) معنوي للقيمة النسبية لأتعاب مراجعة العميل بالنسبة لإجمالي دخل مكتب المراجعة على مستوى الشك المهني للمراقب وعلى فعالية المناقشة بين أعضاء فريق المراجعة. وأوصت الدراسة بإفصاح مرجعي الحسابات بتقرير إضافي مرفق بتقرير المراجعة عن القيمة النسبية لأتعاب مراجعة العميل بالنسبة لإجمالي دخل مكتب المراجعة عن كافة أنشطته وعن كافة المبالغ التي تقاضاها من عميل المراجعة.

وفي دراسة (عبد العال، ٢٠٢٠) تناول بعداً آخر للشك المهني حيث تم دراسة العلاقة بين أثر إفصاح مراجع الحسابات عن فقرة أمور المراجعة الأساسية بتقرير المراجعة، في ضوء متطلبات معيار المراجعة الدولي (701)، على الأحكام والتصرفات المهنية التشككية ذات الصلة بمراجعة تقديرات القيمة العادلة. وقد قدمت نتائج البحث أدلة علمية وعملية هامة، لعل من أهمها: أن ظهرت الأحكام والتصرفات المهنية التشككية لمرجعي الحسابات أكثر تحفظاً وتشدداً في ظل الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة في سياق فقرة أمور المراجعة الأساسية، كما ظهرت النتيجة السابقة معنوية وبصور أكبر بالنسبة لعينة مراقبي الحسابات من ذوي الخبرة والأكثر تأهيلاً وبما يعكس تأثيراً تفاعلياً بين الإفصاحات الإضافية الواردة بفقرة أمور المراجعة الرئيسية وكل من خبرة مراجع الحسابات وتأهيله المهني. كما أظهرت نتائج اختبار الفروض والتحليل الإضافي أدلة هامة تشير إلى أن ضغوط العميل تؤثر فقط على الأحكام المهنية التشككية بجعلها أكثر تحفظاً. في حين الأثر

التفاعلي بين ضغوط العميل وفقرة أمور المراجعة الأساسية ترتب عليه إصدار مرجعي الحسابات أحكاماً مهنية تشككية أقل تحفظاً .

كما استهدفت دراسة (حماد ، ٢٠٢٠) العلاقة بين التغيير الإلزامي لشركة المراجعة، وكل من الشك المهني والاستقلال والحد من تركيز سوق المراجعة وانعكاس ذلك على جودة عملية المراجعة مقاسة بقدره المراجع على إصدار تقرير سليم بشأن الاستمرارية وقد توصلت النتائج إلى وجود علاقة ذو دلالة إحصائية بين التغيير الإلزامي لشركة المراجعة والشك المهني ومن ثم جودة عملية المراجعة حيث اتفق أفراد العينة على أن التغيير الإلزامي لشركة المراجعة يؤدي إلى تقوية نزعة الشك المهني للمراجع وكذلك وجود علاقة ذو دلالة إحصائية بين التغيير الإلزامي لشركة المراجعة والاستقلال ومن ثم جودة عملية المراجعة.

أما دراسة (Marcal 2020) فقد تناولت مجموعة من الخصائص قد تكون غير مرغوبه في المراجع كشخص طبيعي بصفه عامة ولكنها قد تؤثر علي مستوي ممارسة الشك المهني وهي:

- النرجسية Narcissism
- الميكايفيلية Machiavellianism
- الاعتلال النفسي Psychopathy

وقد توصلت الدراسة إلى أن النرجسية تؤثر بشكل إيجابي على الشك المهني لأنها تزيد من تقدير الذات لدى المدققين وقدرتهم على التساؤل. أما الميكايفيلية و السيكوباتية ، بدورهما ، لم تؤثر بشكل إيجابي على الشك المهني .

أما دراسة (باكير ، ٢٠٢١) فقد قامت باختبار دور الشك المهني في تعزيز قدرة مراجعي الحسابات في اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية في سورية، وذلك من خلال التعرف على قدرة مراجعي الحسابات على جمع وتقييم أدلة إثبات كافية وملائمة لاكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وقدرتهم على تمييز حالات التحريف الجوهرية بشكل دقيق وذلك باتباعهم أسلوب الشك المهني. ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال الاطلاع على الأدبيات والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، وتم جمع البيانات الأولية للدراسة عن طريق استبانة تم تصميمها لتحقيق أهداف الدراسة، وتم توزيعها على عينة من المحاسبين القانونيين المزاولين للمهنة في سورية، وكانت نسبة الاستجابة (93.75%) أي بواقع (75) استبانة من أصل (80) استبانة، كما تم استخدام عدد من الاختبارات والأساليب الإحصائية في تحليل بيانات آراء المستجوبين باستخدام برنامج SPSS وذلك بهدف الوصول إلى نتائج الدراسة

واختبار فرضياتها. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها وجود دور للشك المهني في تعزيز قدرة مراجعي الحسابات على تقييم التحريفات الجوهرية في القوائم المالية بشكل دقيق وذلك من خلال التخطيط لعمليات التدقيق بشكل كفاء وفعال قبل القيام بها، وتقدير خطورة فيما إذا كانت التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد تؤدي إلى احتواء القوائم المالية على معلومات مضللة، كما بينت الدراسة بأن اتباع أسلوب الشك المهني يعزز قدرة مراجعي الحسابات على جمع وتقييم أدلة اثبات كافية وملائمة لاكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية في سورية.

8-1-2- دراسات تناولت محددات الشك المهني، وقياسه بالتطبيق علي المراجع الداخلي

تناولت دراسة (Fullerton and Durtschi 2004) العلاقة بين مستوي الشك المهني ومهارة اكتشاف التلاعب ولكن عند المراجع الداخلي . وهدفت الدراسة الي الاجابه علي سؤالين:
السؤال الأول: هل المستويات الأعلى للشك المهني ستجعل المراجعين لديهم قدره أكبر لكشف التلاعب.؟

السؤال الثاني: هل تدريب المراجع الداخلي علي اكتشاف التلاعب سيؤدي الي تغيير سلوك المراجعين تجاه التعامل مع الاشارات الحمراء؟

ومن خلال قائمة استقصاء تتكون من جزئيين لتحقيق أهداف الدراسة، تم توزيعها علي عدد من المراجعين الداخليين بأمریکا تم تقسيمهم الي مجموعتين ، مجموعة ذات شك مهني عالي، ومجموعة ذات شك مهني منخفض، حيث تم قياس مستوي الشك المهني وفقا لنموذج (Hurt 2010). وقد جاءت النتائج لتؤكد أن المراجعين أصحاب الشك المهني العالي لديهم رغبة أكبر في البحث عن المعلومات الاضافية عند وجود الاشارات الحمراء، مقارنة بالمراجعين أصحاب الشك المهني المنخفض. كما وجدت الدراسة أن المراجعين أصحاب الشك المهني الأقل بعد تلقيهم تدريب علي اكتشاف التلاعب ازداد لديهم مستوي الشك المهني ومن ثم انخفضت الفروق بينهم وبين المراجعين أصحاب الشك المهني العالي.

وفي نفس السياق تناولت دراسة (Gloria, 2013) دور الشك المهني لدي المراجعين الداخليين في اكتشاف التلاعب . وكان الهدف من الدراسة تحديد رد فعل المراجعين الداخليين عند ملاحظتهم مؤشرات عن وجود غش وتلاعب داخل الشركة ، وذلك بعد الاخذ في الاعتبار مستوي وخصائص الشك المهني لديهم . وتمثلت أسئلة الدراسة فيما يلي:

السؤال الأول : هل المراجعين الداخليين أصحاب المستوي العالي من الشك المهني تؤثر تقديراتهم أو أحكامهم المهنية في كشف الانحرافات ، مقارنة بالمراجعين الداخليين ممن لديهم مستوي منخفض من الشك المهني ؟

السؤال الثاني : هل تؤثر سنوات الخبرة لدي المراجعين الداخليين علي مستوي الشك المهني لديهم عند مواجهة مؤشرات للاحتيال أثناء عملية تقييم المخاطر .؟

وجاءت النتائج لتشير الي أن المستوي العالي من الشك المهني لدي المراجعين الداخليين لم يكن قادرا علي التأثير علي حكمهم المهني في الكشف عن الاحتيال وذلك عند تقييم خطر الاحتيال . ووجد أيضا أن الخبرة العالية لدي المراجعين الداخليين يزيد من مستوي الشك المهني لديهم ، كما أنه يجب علي المراجعين الداخليين افتراض أن احتيال الادارة موجود ما لم تثبت الادارة عكس ذلك ، وهذا ما أكده أيضا كلا من (Peecher,etal., 2007) .

وقد أكدت دراسات (Dominic,So,Martinov-Bennie؛ Fullerton & Durtschi 2004) (2011)، أن المراجعين الخارجيين ليس عليهم نفس القيود التي علي المراجعين الداخليين، حيث أن المراجع الداخلي هو خط الدفاع الأول ضد الاخطاء والتلاعبات بالشركة ، ومن ثم فإنه من المتوقع أن يكون الشك المهني لدي المراجع الداخلي أكبر من الشك المهني لدي المراجع الخارجي ، حيث أن المراجع الداخلي لديه معلومات أكثر وفهم أكبر لبيئة المنشأة مقارنة بالمراجع الخارجي .كما أن المراجعين الداخليين بما لديهم من سلطات داخل الشركة تمكنهم من الاطلاع والوصول الي كافة المعلومات يمكنهم توفير اشارات للمراجعين الخارجيين عن الانشطة الاحتيالية بالشركة .

كما أكدت دراسة (Bierstaker etal., cinic 2006)، أن المراجعين الداخليين لهم دور حيوي في الكشف عن الاحتيال واتخاذ الاجراءات الضرورية لمنعه ومن ثم الحد من الخسائر والاضرار التي قد تتعرض لها الشركة في الاجل الطويل ، وأيضا مساعدة المراجعين الخارجيين ولجنة المراجعة ومجلس الادارة .

وفي نفس السياق أكدت دراسة (Corless 2009) أن المراجعين الداخليين لديهم قدره أكبر علي كشف الانحرافات والتلاعبات مقارنة بالمراجع الخارجي . كما أن المراجع الداخلي هم الأكثر كفاءة فيما يتعلق بالتكلفة عند قيامهم بدورهم في الكشف عن الاحتيال حيث أن عملهم داخل المنشأة وجميع خدماتهم يقدمونها لمنشأة واحدة وبالتالي يكون لديهم أكبر كم من المعلومات بأقل جهد وتكلفه ممكنه ، كما أن المراجعين الداخليين لديهم علاقات وتفاعلات أكثر مع زملائهم في العمل مقارنة بالمراجعين الخارجيين .

وفي دراسة (دوجان ٢٠١٨) تم تناول العوامل المؤثرة علي مستوى الشك المهني عند أداء مهام الرقابة المالية العليا من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة في الاردن . حيث تم اعداد استبيان وتوزيعه على عينه من مدققي ديوان المحاسبة الاردني. وقد توصلت الدراسة الي وجود تأثير لعدد من العوامل المختلفة علي مستوى الشك المهني والتي تمثلت في : (موضوع الرقابة ، الثقافة التنظيمية ، الالتزام بقواعد السلوك المهني) . كما وجد أن هناك مجموعة من العوامل ليس لها علاقة معنوية بالشك المهني والتي تمثلت في : (فاعلية نظام الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للتدقيق ، المخرجات الرقابية ، تكرار التكاليف لدي الجهة الخاضعة للتقرير ، ممارسة الرقابة اللاحقة) .

وفي سياق آخر تناول (مطاوع ، ٢٠١٩) الشك المهني ولكن من جانب آخر يتعلق بدور برامج التعليم المحاسبي بالجامعات في بناء سمات الشك المهني لدي طلاب الجامعات بالتطبيق علي المملكة العربية السعودية . وجاءت النتائج لتؤكد أن برامج التعليم المحاسبي الاكاديمية التقليدية لا تساعد في بناء السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني ، بينما استطاعت برامج التعليم المحاسبي الاكاديمية المطورة بناء السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني .

كما قدمت دراسة (Agustina, et al., 2021) الدليل علي دور الخبرة والشك المهني لدي المراجع الداخلي في الكشف عن الاحتيال . حيث هدفت الدراسة إلى دراسة تأثير الكفاءة والاستقلالية والخبرة وضغط وقت المراجعة على كشف الاحتيال باستخدام الشك المهني بالتطبيق علي المراجعين الداخليين بالقطاع العام. تم الحصول على بيانات البحث من خلال استبيان استقصائي تم إجراؤه على 173 مراجع داخلي بوزارة التربية والتعليم والثقافة. وأظهرت النتائج أن الكفاءة والاستقلالية وضغط وقت المراجعة لم يكن لها أي تأثير على القدرة على كشف الاحتيال. وفي الوقت نفسه ، كان لخبرة المراجع وشكوكه المهنية تأثير إيجابي على اكتشاف الاحتيال. كما كان لكفاءة المدققين واستقلاليتهم وخبرتهم تأثير إيجابي على الشك المهني وكان لضغط وقت المراجعة تأثير سلبي على الشك المهني. وهذا يؤكد أن تطبيق الشك المهني يمكن أن يحسن اكتشاف الاحتيال.

8-1-3- التعليق علي الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث

من خلال استعراض الباحث لعدد من الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث لاحظ الباحث

مايلي :

- 1- معظم الدراسات السابقة تناولت الشك المهني اما لدي المراجع الخارجي أو لدي المراجع الداخلي، والقليل منها الذي تناول الربط والمقارنة بينهما . وهذا كان أحد دوافع البحث الحالي في عمل دراسة مقارنة بين مستويات الشك المهني لدي كل من المراجع الخارجي والداخلي.
- 2- معظم الدراسات السابقة تناولت مقاييس مختلفة للشك المهني أو بدائل لقياسة (مثل الثقة ، الاستقلال ، الخبرة ، السمعة ، حجم المكتب وغيرها من البدائل) ، ولكن الباحث استخدم في البحث الحالي المقياس المقترح في دراسة (Hurt 2010) للشك المهني في قياس مستوي الشك المهني نظرا لشموليته هذا المقياس.
- 3- ندرة الدراسات التي تناولت قياس الشك المهني في المملكة العربية السعودية حسب علم الباحث.
- 4- الشك المهني موجود فعلا ويتم ممارسته بنسب متفاوتة بين المراجعين وان لم يكن يتم ممارسته تحت مسمى الشك المهني ، حيث أن معظم المراجعين (خصوصا الداخليين) يمارسون الشك المهني من باب الحيطة والحذر حتي يتجنبوا أي قضايا أو تساؤلات من جهات رقابية .
- 5- العديد من الدراسات التي تناولت الشك المهني اعتمدت على طلاب عند قياسها الشك المهني أو اختبار محدداته ولم تعتمد مباشرة علي مراجعين سواء داخليين أو خارجيين.
- 6- معظم الدراسات السابقة تناولت محددات الشك المهني أو العوامل المختلفة التي تؤثر علي مستوي الشك المهني وان اتفقت معظم الدراسات علي عوامل رئيسية تؤثر في مستوي الشك المهني والتي تشمل:
 - البيئة وأثرها في ممارسة الشك المهني.
 - المعايير المهنية ومدى إلزام المراجع بممارسة الشك المهني
 - المعرفة، السمات، الدوافع، التقديرات .
 - أدلة الإثبات المبدئية
 - قوة نظام الرقابة الداخلية لدي الجهة الخاضعة للمراجعة.
- 7- لاحظ الباحث وجود فجوة توقعات فيما يتعلق بمستوي ممارسة الشك المهني بين المراجع سواء خارجي أو داخلي وبين اصحاب المصالح سواء في المراجعة الداخلية أو الخارجية . حيث يتوقع أصحاب المصالح بصفه عامة ممارسة المراجع مستوي عالي من الشك المهني في كل مراحل المراجعة ، ولكن هل يمارس المراجع الخارجي والمراجع الداخلي الشك المهني بالمستوي المتوقع من قبل أصحاب المصالح ، الأمر هذا يحتاج مزيد من البحث لاكتشاف فجوة التوقعات هذه ومحاولة تضييقها .

8- لاحظ الباحث أن هناك اختلاف بين معايير المراجعة الخارجية ومعايير المراجعة الداخلية في تناول موضوع الشك المهني . حيث تناولت معايير المراجعة الخارجية الشك المهني وضرورة ممارسته في العديد من المعايير بالرغم من عدم وجود معيار مستقل يتناول الشك المهني وضرورة ممارسته . أما معايير المراجعة الداخلية فلم تتناول الشك المهني كمصطلح بصفه صريحه ولكنها تناولت معظم متطلبات الشك المهني والتي تطلبت وجودها لأداء عملية المراجعة بجودة عالية .

8-2- الشك المهني

8-2-1- تعريف الشك المهني

ليس هناك تعريف محدد اتفق عليه الجميع للشك المهني ، سواء الجهات المهنية أو الباحثين في مجال الشك المهني. حيث ذكرت دراسة (Nelson 2009)، أن الشك المهني يشار اليه بأحكام أو تقديرات المراجع والتي تعكس تقييم عالي لخطر التأكيدات غير الصحيحة بناء علي المعلومات المتاحة للمراجع .

كما ذكرت دراسة (Glover & Prawitt 2014) أن الشك المهني هو ميل أو تفضيل المراجع تأجيل قراره أو استنتاجاته حتي يتم الحصول علي أدلة اثبات كافيه .

ووفقا لدراسة (دوجان ٢٠١٨) فإن الشك المهني هو موقف مهني أساسه الفحص والتفكير المنطقي والموضوعي لدي المراجع طوال عملية المراجعة بحيث تكون غايته الوصول للمعرفة والحقيقة عن مدي صحة الادلة والمعلومات التي تم الحصول عليها .

ووفقا للمعيار الأمريكي (SAS 99) فإن الشك المهني هو موقف يتضمن عقلية تساؤلويه لمدي صحة الأدلة التي تم الحصول عليها خلال التدقيق .

أما معيار المراجعة الدولي (ISA 200) عرف الشك المهني بأنه موقف سلوكي يتضمن التحلي بعقلية متسائلة، والتيقظ للحالات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف بسبب خطأ أو غش، وإجراء تقييم نقدي لأدلة الاثبات .

أما الانتوساي (ISSAI,100) عرفت الشك المهني بأنه الحفاظ علي مسافة مهنية وحذره والانتباه عند تحديد مدي كفاية ومناسبة أدلة الاثبات التي يتم الحصول عليها خلال المراجعة ، وأيضا الحفاظ علي عقلية تتقبل جميع الاراء والاحتمالات عند اتخاذ القرار المناسب .

أما (Hurttt 2007) تناول الشك المهني من حيث خصائصه مثل ضرورة توافر (العقلية التساؤلية، تقديرات الشك، الثقة بالنفس)، والتي تركز بصفة أكبر علي كيفية القيام بالشك وليس مقياس مباشر للشك .

أما دراسة (Bamber, etal., 1997) ذكرت أن الشك المهني هو الآلية التي يعدل بها المراجعين معتقداتهم في ضوء ما يتم الحصول عليه من أدلة جديدة .

وفي المقابل تناولت دراسة (Hogarth and Einhorn 1992)، الشخص المتشكك أو الذي يمارس الشك المهني بأنه شخص حساس للغاية تجاه الأدلة السلبية وفي الوقت نفسه يتجاهل الأدلة الايجابية .

وفي نفس السياق ذكرت دراسة (McMillan and White 1993) أن المراجع يمكن الحكم عليه بأنه يمارس الشك المهني ويعتبر (متشكك) اذا كان أكثر حساسية للدليل الذي يخفض من خطر الفشل في اكتشاف الاخطاء في القوائم المالية للعميل .

أما دراسة (Ciolek 2017) قامت باستعراض وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت مفهوم ومحددات الشك المهني وتوصل الي ضرورة توافر عدد من الصفات في الشخص الذي يمارس الشك المهني ، تتلخص أهم تلك الصفات في :

- عقلية تساؤلية
- التأني في اصدار الاحكام والتقديرات
- البحث عن المعرفة
- احترام الذات
- الاستقلالية

من خلال استعراض بعض التعريفات الشائعة للشك المهني يمكن للباحث تقديم تعريف مقترح للشك المهني، هذا التعريف يجب بناؤه علي خصائص أو صفات أو متطلبات الشك الهني والتي تتمثل في :

- أ- عدم التسرع أو التأني في اصدار الاحكام أو اتخاذ القرارات حتي يتم قدر كافي من أدلة الاثبات.
- ب- تحكيم العقل في كل شيء وعدم اجراء أي أحكام بناء علي علاقات أو معارف سابقة فقط وعدم التأثر بأحكام وتقديرات الآخرين .
- ج- عقلية تساؤليه دائما عن مصدر المعلومات والادلة ومدى الثقة والاعتماد علي تلك المصادر ومدى اتساق تلك المعلومات .

د- استقلال المراجع وموضوعيته (عدم تحيزه) .

هـ- مدى ثقة المراجع في نفسه وقدراته في مجال عمله .

تعريف مقترح للشك المهني :

" الشك المهني هو عقلية تساؤليه تتطلب من المراجع الاستقلال والموضوعية و التأني في اصدار الأحكام و القرارات وتكوين الآراء وعدم التسليم بصحة أو عدم صحة أمر معين الا بعد الحصول علي قدر كاف ومناسب من أدلة الاثبات الملائمة التي تدعم رأؤه وقراراته وعدم تأثره بأحكام وتقديرات الاخرين ."

8-2-2- الشك المهني ومعايير المراجعة الدولية

تاولت العديد من معايير المراجعة الدولية المعتمدة للتطبيق في المملكة العربية السعودية بداية من ٢٠١٧/١/١ م الشك المهني والحكم المهني للمراجع يذكر منها الباحث مايلى :

تداول معيار المراجعة الدولي رقم (200) الحكم المهني ونزعة الشك المهني ، حيث ذكر المعيار أن الحكم المهني (فقرة ١٣ ك): هو تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير المحاسبة والمراجعة والمعايير الاخلاقية ، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط المراجعة .

أما نزعة الشك المهني فهي (فقرة ١٣ ل):

موقف سلوكي يتضمن التحلي بعقلية متسائلة، والتيقظ للحالات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف بسبب خطأ أو غش، وإجراء تقييم نقدي للأدلة.

ويجب على المراجع التخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني وإدراك أنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف القوائم مالية بشكل جوهري. (فقرة ١٥) .

تتضمن نزعة الشك المهني أن يكون المراجع متنبهاً لـ (فقرة أ ٢٠):

- أدلة المراجعة التي تتناقض مع أدلة مراجعة أخرى تم الحصول عليها
- المعلومات التي تشكك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة
- الظروف التي قد تشير إلى إمكانية وجود غش .
- الظروف التي توجي بالحاجة إلى اتخاذ إجراءات مراجعة أخرى إضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير المراجعة.

ومن الضروري الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة إذا أراد المراجع، على سبيل المثال، تخفيض مخاطر (فقرة أ ٢١):

- عدم ملاحظة الظروف غير المألوفة.
- التعميم الزائد عن الحد عند استنباط الاستنتاجات من ملاحظات المراجعة .
- استخدام افتراضات غير مناسبة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وتقويم نتائجها.

- كما ذكر المعيار نفسه في (فقره أ ٢٢) أن نزعة الشك المهني من الامور الضرورية للتقويم النقدي لأدلة المراجعة. ويشمل ذلك التشكيك في أدلة المراجعة المتناقضة وإمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات وغيرها ممن يتم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة. ويشمل أيضاً المعلومات التي النظر في كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في ضوء الظروف القائمة، على سبيل المثال في حالة وجود عوامل خطر الغش ووجود مستند واحد، معرض للغش بطبيعته، كدليل وحيد داعم لمبلغ جوهري في القوائم المالية.

حيث قد يقبل المراجع السجلات والمستندات على أنها صحيحة، ما لم يكن لديه سبب يدعو للاعتقاد بعكس ذلك. ومع ذلك، فإن على المراجع النظر في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها على أنها أدلة مراجعة وفي حالات الشك في إمكانية الاعتماد على المعلومات أو وجود مؤشرات . على إمكانية حدوث غش (على سبيل المثال إذا كانت الحالات المكتشفة أثناء المراجعة تدعو المراجع بأن مستندا ما قد لا يكون موثقاً، أو أن الشروط الواردة في المستند قد تم تزويرها)، تتطلب معايير المراجعة من المراجع إجراء المزيد من التحري وتحديد التعديلات أو الاضافات التي يلزم إدخالها على إجراءات المراجعة لحل هذا الأمر (فقرة أ ٢٣) .

كما أكد المعيار علي أنه لا يُتوقع من المراجع أن يتجاهل خبرته السابقة حول أمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة. ومع ذلك، فإن الاعتقاد بأن الادارة والمكلفين بالحوكمة يتمتعون بالأمانة والنزاهة لا يعفي المراجع من ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني، ولا يسمح له بأن يرضى بأدلة مراجعة أقل إقناعاً للوصول إلى التأكيد المعقول (فقرة أ ٢٤) .

كما تناول المعيار أيضا الحكم المهني حيث ذكر في (فقرة أ ٢٥ ، ٢٦) :

يعد الحكم المهني ضروريا للقيام بالمراجعة بشكل سليم. وذلك لأنه لا يمكن تفسير المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة ومعايير المراجعة ولا يمكن اتخاذ القرارات المدروسة اللازمة طوال عملية

المراجعة بصفة بدون تطبيق المعرفة والخبرة ذات الصلة على الحقائق والظروف. ويُعد الحكم المهني ضرورياً بصفة خاصة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بما يلي:

- الأهمية النسبية وخطر المراجعة
- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المستخدمة للوفاء بمتطلبات معايير المراجعة وجمع أدلة مراجعة .

- تقويم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد لتحقيق أهداف معايير المراجعة، ومن ثم الأهداف العامة للمراجع .
- تقويم اجتهادات الإدارة عند تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق الخاص بالمنشأة .
- استنباط الاستنتاجات استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، كالقيام على سبيل المثال بتقويم مدى معقولية التقديرات التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

وتتمثل السمة المميزة للحكم المهني المأمول من المراجع في أن تتم ممارسة هذا الحكم من جانب مراجع ساهم تدريبه ومعرفته وخبرته في تطوير الكفاءات اللازمة لاتخاذ أحكام معقولة.

كما يلزم ممارسة الحكم المهني طوال مدة المراجعة ويلزم أيضاً توثيقه على نحو مناسب. وفي هذا الصدد، فإن المراجع مطالب بإعداد توثيق كاف لأعمال المراجعة لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم الأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها للتوصل إلى الاستنتاجات بشأن الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة ولا يمكن استخدام الحكم المهني كمبرر لاتخاذ قرارات لا تدعمها حقائق الارتباط وظروفه أو ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (فقرة أ ٢٩) .

كما ورد الشك المهني في معيار المراجعة الدولي (رقم 240) حيث تناول مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية وأكد علي أنه يجب على المراجع أن يحافظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، مدركاً لاحتمال أنه قد يوجد تحريف جوهري بسبب الغش، بغض النظر عن خبرة المراجع السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة (فقرة ١٣) .

وفي الفقرة (رقم ١٤ ، ١٥) أكد المعيار أنه ما لم يكن لدى المراجع سبب يدعو للاعتقاد بخلاف ذلك، فإنه قد يقبل السجلات والوثائق على أنها صحيحة. ولكن إذا تبينت حالات أثناء المراجعة جعلت المراجع يعتقد بأن مستندا ما قد لا يكون موثقاً أو أن شروطاً في مستند ما قد تم تعديلها ولكن دون الإفصاح عن ذلك للمراجع، فيجب على المراجع إجراء المزيد من التحري. كما

يجب على المراجع أن يتحرى عن أوجه عدم الاتساق، عندما تكون الاجابات على الاستفسارات المطروحة من المراجع على الادارة أو المكلفين بالحوكمة غير متسقة.

وواصل معيار المراجعة الدولي (رقم ٢٤٠) في الفقرة (رقم ٨ ، ٩ ، ١٠) أنه يتطلب الحفاظ على نزعة الشك المهني التشكيك الدائم فيما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها توحى بوجود تحريف جوهري بسبب الغش. ويشمل ذلك النظر في مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة وأدوات الرقابة على إعدادها وصونها، عند الاقتضاء. وبسبب خصائص الغش، فإن نزعة الشك المهني للمراجع تُعد ذات أهمية خاصة عند النظر في مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.

ورغم أنه لا يُتوقع من المراجع أن يتجاهل خبرته السابقة بخصوص أمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة، إلا أن ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني تكون ذات أهمية كبيرة عند النظر في مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش نظراً لأنه قد يوجد تغير في الظروف.

ونادراً ما يستلزم تنفيذ المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة التحقق من صحة المستندات كما أن المراجع غير مدرب ، ومن غير المتوقع أن يكون خبيراً في التحقق من صحة المستندات ولكن اذا تبين للمراجع حالات أثناء المراجعة دعت للاعتقاد بأن مستندا ما قد لا يكون موثوقاً أو أن شروطاً في مستند ما قد تم تعديلها ولكن دون الافصاح عن ذلك للمراجع فقد يكون من بين الاجراءات التي من الممكن اتخاذها لاجراء المزيد من التحري ما يلي :

- المصادقة المباشرة من طرف ثالث .

- الاستعانة بعمل خبير لتقييم موثوقية المستند.

كما تناول معيار المراجعة الدولي رقم (610) الشك المهني لدي المراجع الخارجي ولكن من جانب آخر وهو مدي اعتماده علي عمل المراجع الداخلي ، حيث يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع الخارجي عند استخدام عمل المراجعين الداخليين ، ويتضمن ذلك (فقرة رقم ١) :

أ- استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة

ب- والاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجيه وإشراف وفحص المراجع الخارجي.

- ولا يجوز للمراجع الخارجي استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية اذا حدد أن (فقرة رقم ١٦) :
- أ- الموقع التنظيمي للوظيفة والسياسات والاجراءات ذات الصلة لا تدعم بشكل كاف موضوعية المراجعين الداخليين ؛ أو
- ب- الوظيفة تقتصر الي الكفاءة الكافية ؛ أو
- ج- الوظيفة لا تطبق منهج منظم ومنضبط بما في ذلك رقابة الجودة .

كما أنه لا يجوز للمراجع الخارجي الاستعانة بمراجع داخلي لتقديم المساعدة المباشرة في الحالتين التاليتين (فقرة رقم ٢٨) :

- أ- في حالة وجود تهديدات مهمة تمس موضوعية المراجع الداخلي؛ أو
- ب- في حالة افتقار المراجع الداخلي للكفاءة الكافية لاداء العمل المقترح.
- حيث تشير الموضوعية (فقرة أ ٧) إلى القدرة على تنفيذ العمل المقترح، دون السماح للتحيز أو تعارض المصالح أو التأثير الذي لا مسوغ له من جانب الاخرين بالغلبة على الأحكام المهنية. وعند تقويم مدى وجود تهديدات تمس موضوعية المراجع الداخلي وأهمية هذه التهديدات، فقد تكون العوامل

كما تحظر الفقرة 30 (أ) و (ب) الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة فيما يتعلق بتنفيذ الاجراءات التي تنطوي على اتخاذ أحكام مهمة خلال المراجعة، أو التي تتعلق بمخاطر تحريف جوهري جرى تقييمها بأنها مرتفعة، عندما يكون الحكم المطلوب عند تنفيذ إجراءات المراجعة ذات الصلة أو عند تقويم أدلة المراجعة التي تم جمعها أكثر من كونه مجرد حكم محدود. وينطبق ذلك أيضاً على الحالات التي يتسبب فيها العمل المنفذ في ظهور تهديد الفحص الذاتي، ولهذا السبب يُحظر على المراجعين الداخليين تنفيذ الاجراءات في الظروف المبينة في الفقرة 30 (ج) و (د) .

بعد أن تناول الباحث مجموعة من معايير المراجعة الدولية المعتمدة للتطبيق في المملكة العربية السعودية ، يلاحظ أن هناك تأكيد من قبل تلك المعايير علي ضرورة ممارسة المراجع مستوى مناسب من الشك المهني في جميع مراحل المراجعة لجمع قدر كاف ومناسب من أدلة المراجعة يمكن من خلالها صياغه وتبرير أحكامه المختلفة و رأيه النهائي عن القوائم المالية وتوفير قدر كاف من الحماية للمراجع نفسه و تخفيض الي حد ما فجوة التوقعات في المراجعة .

8-2-3- الشك المهني ومعايير المراجعة الداخلية الصادرة عن المعهد الدولي للمراجعين الداخليين (IIA):

لم يتم تناول الشك المهني بمعايير المراجعة الداخلية بصورة صريحة، ولكن تم تناول كل متطلبات وخصائص الشك المهني بمعايير المراجعة الداخلية بصورة غير مباشرة. حيث تتألف المعايير من قسمين أساسيين: معايير الخصائص ومعايير الأداء. معايير الخصائص تحدد الخصائص التي يجب توفرها في المؤسسات والأفراد الذين يمارسون التدقيق الداخلي. ومعايير الأداء تتناول طبيعة التدقيق الداخلي وتحدد معايير الجودة لقياس أداء الخدمات المقدمة. هذا وتُطبق معايير الخصائص ومعايير الأداء على جميع خدمات التدقيق الداخلي .

حيث أنه طبقاً لمعيار المراجعة (رقم 1100) تم تناول الاستقلالية والموضوعية ، وتطلب المعيار أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً ، ويجب علي المراجعين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية. والاستقلال والموضوعية هما أحد المتطلبات الأساسية للشك المهني .

كما أن الموضوعية موقف ذهني غير متحيز يمكن المدققين الداخليين من أداء مهمات التدقيق الداخلي على نحو يجعلهم يؤمنون بسلامة نتائج أعمالهم وعدم قيامهم بأي تضحيات على حساب جودة العمل الذي يؤدونه. وتقتضي الموضوعية عدم تبعية أحكام المدققين الداخليين بشأن مسائل التدقيق لأراء الآخرين. ويجب أن تتم إدارة الأمور التي تهدد الموضوعية على مستوى المدقق الداخلي منفرداً، وعلى مستوى مهمات التدقيق، وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي .

كما ذكر في التفسير (1110ت.1) أنه يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي في مأمن من أي تدخل في تحديد نطاق التدقيق وإنجاز أعماله وإبلاغ النتائج . كما يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي التصريح عن أي تدخل من هذا النوع لمجلس الإدارة ومناقشة تداعياته. كل هذا يدعم الشك المهني لدي المراجع الداخلي.

كما تناول المعيار التصرفات التي علي المراجع الداخلي القيام بها عند وجود معوقات للاستقلالية والموضوعية في المعيار الفرعي (1130- معوقات الاستقلالية والموضوعية) كما يلي :

1130ت.1- يجب أن يتمتع المدققون الداخليون عن تقييم العمليات التي كانوا مشرفين عليها فيما سبق. ومن المتوقع أن تتأثر موضوعية المدقق الداخلي اذا ما قدم خدمات تأكيد متعلقة بنشاط كان مسؤولاً عنه خلال السنة المنصرمة .

1130ت.2- المهمات التأكيدية المتعلقة بوظائف هي تحت إشراف الرئيس التنفيذي للتدقيق يجب أن تُوضع تحت إشراف طرف من خارج نشاط التدقيق الداخلي .

1130. ت.3- يمكن للتدقيق الداخلي أن يقدم خدمات تأكيد في المجالات التي سبق له أن قدم فيها خدمات استشارية، بشرط أن تكون تلك الخدمات الاستشارية لم تؤثر سلباً على موضوعيته، وبشرط أن يتم التعامل بطريقة مناسبة مع الموضوعية الفردية عند تخصيص الموارد اللازمة للمهمة الجديدة .

1130. أ.1- يمكن للمدققين الداخليين أن يقدموا خدمات استشارية متعلقة بعمليات كانوا مشرفين عليها فيما سبق .

1130. أ.2- إذا وُجد ما من شأنه أن يؤثر على استقلالية أو موضوعية المدققين الداخليين أثناء مهمات استشارية مقترحة، فإنه يجب عليهم الإفصاح عن ذلك للعميل الذي أمر بهذه المهمة قبل قبولها .

كل ما سبق يدعم الشك المهني لدي المراجع الداخلي .

أما معيار تخطيط مهمة التدقيق الداخلي (رقم ٢٢٠٠) أكد أيضا علي ضرورة شك مهني لدي المراجع الداخلي (بطريقة غير مباشرة) من خلال اعتبارات يجب مراعاتها عند وضع خطة لأي مهمة وتمثل في :

- استراتيجيات وأهداف النشاط الخاضع للتدقيق والوسائل التي يستعملها هذا النشاط للرقابة على أدائه.
- المخاطر الهامة التي يحتمل أن يتعرض لها ذلك النشاط وأهدافه وموارده وعملياته، بالإضافة الى الوسائل التي من خلالها يتم الإبقاء على التأثيرات الناجمة عن هذه المخاطر في مستوى مقبول .
- مدى كفاية وفعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في هذا النشاط بالمقارنة بأحد أطر أو نماذج الرقابة ذات الصلة.
- فرص إدخال تحسينات هامة على عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في ذلك النشاط .

كما تطلب المعيار رقم (٢٤٠٠) تبليغ النتائج) أن يتضمن التبليغ النهائي لنتائج المهمة الاستنتاجات القابلة للتطبيق والتوصيات و/أو خطط العمل ذات الصلة . وحينما يكون ذلك مناسباً، فإنه يجب تقديم رأي المدققين الداخليين. وعند صدور أي رأي فيجب أن يأخذ بالاعتبار توقعات الإدارة العليا والمجلس والأطراف المعنية الأخرى، ويجب أن تكون هذه الآراء مدعمة بمعلومات كافية، وموثوقة، وذات صلة، ومفيدة .

ما تم ذكره بالمعيار هو أحد متطلبات الشك المهني والذي يتمثل في التأيي في اصدار الآراء والاحكام الي أن يتم جمع قدر كاف من أدلة الاثبات التي تدعم تلك الآراء والأحكام.

بصفه عامة لاحظ الباحث أن معايير المراجعة الداخلية تدعم الشك المهني ليس بشكل صريح ولكن من خلال التأكيد في معظم المعايير أن المراجع عليه عدم التأثر بأحكام وتقديرات الآخرين والتأني في اصدار الاحكام والعمل علي تقدير المخاطر التي تتعرض لها الشركة والتأكد من قيام الادارات المختلفة بالقيام بمسئولياتهم لإدارة المخاطر، والحفاظ علي العقلية التساؤلية التي تمكنه من جمع أكبر قدر من أدلة المراجعة الكافية والملائمة قبل اتخاذ أي قرار .

8-2-4- افتراضات الشك المهني

من خلال استعراض الدراسات السابقة المرتبطة بالشك المهني ، وتعريف الشك المهني من قبل الباحثين أو المؤسسات المهنية لاحظ الباحث أن الافتراضات الأساسية التي يقوم عليها الشك المهني تتمثل في :

- 1- عدم وجود حالتين للشك المهني وهما الثقة التامة، وعدم الثقة التامة (الشك التام).
- 2- افتراض عدم خبرة الادارة أو الشك في قدراتها بنسبة معينه عند اعداد القوائم المالية.
- 3- افتراض عدم نزاهة الادارة بنسبة معينه.
- 4- الحياد أو الموضوعية في جمع الادلة وعدم الميل لتجميع أدلة معينة لتثبت وجهة نظر محددة مقدما سواء بصحة أو عدم صحة بنود محددة.
- 5- استقلال المراجع وموضوعيته عند أداء أي مهمة.
- 6- خبرة المراجع وكفاءته المهنية.
- 7- العقلية التساؤلية لدي المراجع

8-2-5- مستويات الشك المهني

أكد الرئيس السابق لـ (SEC) أن انخفاض مستوى الشك المهني لدي المراجعين أحد الأسباب الأساسية لفشل المراجعة، (Carmichael and Craig 1996). وبالتالي يجب معرفة مستويات الشك المهني وما هو المستوي المقبول من الشك المهني الذي يجب ممارسته من قبل المراجع .

ويوضح الشكل التالي رقم (٢) مستويات الشكل المهني كما وردت في دراسة (Glover &

Prawitt 2014):



شكل 2: منقول من دراسة (Glover & Prawitt 2014)

كما يتضح من الشكل السابق المنقول من (Glover & Prawitt 2014) ، أن هناك أربعة مستويات من الشك المهني :

1- الشك المطلق (الكامل) Complete Doubt.

يتطلب هذا المستوي توثيق و تجميع أدلة مراجعة كافية بدرجة أكبر من المعتاد حيث يتميز هذا المستوي من الشك بالصفات التالية :

- المستوي العالي من المخاطر، والقابلية أو الاحتمال العالي لوجود تحريف جوهري.
- وجود مؤشرات عن وجود احتيال
- هناك أخطاء مكتشفه
- عدم اتساق الأدلة، أو تعارضها مع التقييم الأولي للمخاطر.

2- الثقة التامة (عدم وجود شك) Complete Trust

يتطلب هذا المستوي توثيق و تجميع أدلة مراجعة أقل من المعتاد حيث يتميز هذا المستوي من الشك بالصفات التالية:

- مستوى مخاطر منخفضة، واحتمال أقل لوجود تحريف جوهرى
- لا توجد مؤشرات علي وجود احتيال .
- لم يتم اكتشاف أخطاء .
- هناك اتساق في الأدلة ، واتساقها مع التقييم الأولي للمخاطر .

3- الشك الظني أو التحفظي أو الافتراضي (بنسبة محددة) Presumptive Doubt

هذا المستوى من الشك لا يشمل الشك الكامل أو الثقة الكاملة وبالتالي يفترض هذا المستوى نسبة معينة من الشك التي تعني أن احتمال وقوع الخطر وارد ولكن بنسبه محددده يحددها المراجع بناء علي المعلومات التي يجمعها عن مهمة المراجعة. كما أن هذا المستوى من الشك يقابل التحفظ المحاسبي في المحاسبة. حيث يمكن القول أن الشك الظني يمثل التحفظ في مجال المراجعة والذي يعني الحساسية الكبرى والاهتمام المتزايد بالأدلة أو المؤشرات التي تشير لعدم أمانه الادارة واحتمال وجود خطأ أو تحريف بالقوائم المالية ، والحساسية الأقل للأدلة التي تشير الي عدالة القوائم المالية .

4- المستوى المحايد Neutral

هذا المستوى من الشك يفترض أن المراجع ليس لديه قرارات مسبقه فيما يتعلق بمستوي الشك المهني، بل يتم اتخاذ القرار بناء علي الأدلة التي يتم تجميعها. أي أن المراجع لا يفترض أن الادارة غير أمينة أو أن أمانه الادارة موجوده وغير قابله للنقاش . حيث يقوم المراجع خلال عملية المراجعة بتكوين الشك المهني لديه من خلال ما يتم اكتشافه من أدله ، وهذا المستوى من الشك المهني يتفق مع معايير المراجعه الدولية التي تتطلب من المراجع وجود عقلية تساؤلية خلال كل مراحل عملية المراجعة ، تلك العقلية تمكنه من تجميع القدر المناسب والكافي من أدلة المراجعه ومن ثم يتكون لدي المراجع المستوى المناسب من الشك المهني .

المستويات السابقة للشك المهني تشمل مستويين لا يشملهم الشك المهني وهما الشك المطلق، والثقة التامة، حيث أنهما يتعارضان مع مفهوم الشك المهني وخصائصه . أما المستوى المحايد هو المستوى الشائع للشك المهني وهذا الرأي تدعمه دراسة (Hurt 2010) .

8-3- اشتقاق فروض الدراسة

بعد أن تناول الباحث عدد من الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث والتي تناولت ثلاثة موضوعات رئيسية وهي :

أ- دراسات تناولت محددات الشك المهني والعوامل المختلفة التي تؤثر علي مستوى الشك المهني الذي من المتوقع أن يمارسه المراجع .

- ب- دراسات تناولت قياس الشك المهني بالتطبيق علي المراجع الخارجي .
ج- دراسات تناولت قياس الشك المهني بالتطبيق علي المراجع الداخلي .

لاحظ الباحث ندرة الدراسات التي تناولت الربط والمقارنة بين مستوي الشك المهني لدي المراجع الداخلي والمراجع الخارجي . لذلك يسعى الباحث من خلال البحث الحالي الي قياس مستوي الشك المهني من خلال المقياس المقترح في دراسة (Hurt 2010) بعد ادخال بعض التعديلات في صياغة أسئلة الاستبيان المصمم لقياس الشك المهني وذلك بالتطبيق علي كل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي بالمملكة العربية السعودية ، ثم مقارنة مستوي الشك المهني لدي كلا من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي وهل هناك فروق معنوية بينهما أم لا .

فيما يتعلق بالمراجع الخارجي (فردا كان أو مكتب) يتمثل في جهة لديها استقلال تام عن العميل محل المراجعة وبالتالي من المتوقع أن يحافظ علي سمعته المهنيه وتجنب التعرض لأي دعاوي قضائية نتيجة اخفاقه في العمل ، ومن ثم يلجأ الي ممارسة الشك المهني في جميع مراحل المراجعة بدءا من جمع معلومات عن عميل المراجعة وقبول عمليه المراجعة مرورا بتنفيذ المراجعة وكتابة التقرير النهائي . وبالتالي من المتوقع أن يستخدم خبراته المختلفة في ممارسه مستوي عالي من الشك المهني يجنبه الوقوع في أي مخاطر بعد ذلك .

ومن ثم تتمثل الفرض الاحصائي الذي يختبر ذلك فيما يلي:

الفرض الاحصائي الأول:

" يمارس المراجع الخارجي مستوي عالي من الشك المهني عند قيامه بعملية المراجعة " .

- أما فيما يتعلق بالمراجع الداخلي فاستقلاله غير كامل مقارنة بالمراجع الخارجي، حيث أن المراجعة الداخلية تعتبر ادارة بالشركة ضمن الهيكل التنظيمي ، كما أن علاقات المراجع الداخلي مع باقي ادارات الشركة أكثر مقارنة بالمراجع الخارجي والتي يمكنها أن تؤثر بالسلب علي مستوي الشك المهني لدي المراجع الداخلي . ومن ثم يتوقع الباحث أن يمارس المراجع الداخلي مستوي من الشك المهني منخفض نسبيا مقارنة بالمراجع الداخلي .

وبالتالي يمكن صياغة الفرض الاحصائي الثاني كما يلي :

الفرض الاحصائي الثاني:

" يمارس المراجع الداخلي مستوي منخفض من الشك المهني عند قيامه بعملية المراجعة " .

- ومن ثم يتوقع الباحث وجود فروق معنوية بين مستوى الشك المهني لدي المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، وبالتالي يمكن صياغة الفرض الاحصائي الثالث كما يلي :

الفرض الاحصائي الثالث:

" هناك فروق معنوية بين مستوى الشك المهني لدي المراجع الداخلي والمراجع الخارجي " .

8-4- الدراسة الميدانية

8-4-1- مقدمة

لتحقيق الهدف من البحث تم إجراء الدراسة الميدانية على مرحلتين :

المرحلة الأولى :

تضمنت تلك المرحلة تقديم مقياس يمكن الاعتماد عليه للشك المهني وقد تم ذلك من خلال استخدام قائمة الاستبيان التي تضم ثلاثون سؤالاً والواردة في دراسة (Hurt 2010) (مرفق قائمة الاستبيان في ملاحق البحث). والتي تم من خلالها قياس مستوى الشك المهني لدي المراجع الخارجي والمراجع الداخلي في البيئة السعودية .

المرحلة الثانية:

تضمنت تلك المرحلة اختبار مدي وجود فروق معنوية بين مستوى الشك المهني لدي المراجع الخارجي والمراجع الداخلي والذي تم الوصول اليه في المرحلة الاولى.

8-4-2- عينه البحث

تم إجراء البحث علي مجموعة من المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين بالمملكة العربية السعودية . تم ذلك من خلال التواصل مع مجموعة من المراجعين الخارجيين من خلال الدورات التدريبية التي تعقدها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين SOCPA، والمرتبطة بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية المعتمدة للتطبيق في المملكة وقد تم توزيع قائمة الاستبيان علي ١٥٨ مراجع خارجي ، وتم استلام ١١٢ قائمة استبيان صالحه للتحليل من تلك العينة . وتم التواصل أيضاً مع عينة المراجعين الداخليين من خلال الدورات التي تعقدها الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين IIA-KSA للحصول علي شهادة مراجع داخلي معتمد CIA. وتم توزيع قائمة استبيان علي ٩٥ مراجع داخلي، وتم استلام ٦٢ قائمة استبيان صالحه للتحليل ، وذلك حتى تكون العينة ممثلة للمجتمع وحتى يمكن تعميم النتائج التي يتم الوصول إليها.

وقد تم تصنيف عينه البحث طبقاً للخصائص الديموجرافية وتحديدًا وفقاً لعامل الخبرة من ناحية وجهة العمل من ناحية أخرى كما يتضح من الجداول التالية :

جدول 1: عينه البحث

نسبة الاستجابة	عدد قوائم الاستبيان المستلمة	عدد قوائم الاستبيان الموزعة	عينة البحث
71%	112	158	المراجعين الخارجيين
65%	62	95	المراجعين الداخليين
68.7%	174	253	الاجمالي

جدول 2: خبرة عينه البحث

الاجمالي	خبرة أكثر من 5 سنوات	خبره من 1-5 سنوات	عينة البحث
112	69	43	المراجعين الخارجيين
62	42	20	المراجعين الداخليين

جدول 3: تصنيف عينه المراجعين الداخليين من حيث جهة العمل

الاجمالي	قطاع حكومي	قطاع خاص	عينة البحث
62	39	23	المراجعين الداخليين

8-4-3- قياس الشك المهني

تم قياس الشك المهني من خلال النموذج المقترح بدراسة (Hurt 2010) والذي يشمل ثلاثون سؤالاً بقائمة استبيان ، حيث تراوحت نقاط أو درجات الاجابة علي تلك الأسئلة من (1 - 6) نقطة أو درجة حيث يتضمن الاختيار (1) غير موافق بشدة ، والاختيار (6) موافق بشدة .

8-4-4- الاسلوب الاحصائي المستخدم

استخدم الباحث البرنامج الاحصائي SPSS في تحليل المعلومات التي تم التوصل اليها من خلال قائمة الاستبيان وفي تحديد مدي وجود فروق معنوية بين النتائج التي تم الحصول عليها من عينة البحث .

8-4-5- نتائج الدراسة الميدانية

بعد تجميع وتشغيل بيانات قائمة الاستبيان من عينه البحث توصل الباحث للنتائج التالية:

8-4-5-1- نتائج الفرض الاحصائي الأول

الفرض الاحصائي الأول الذي قام الباحث باختباره تمثل في:

" يمارس المراجع الخارجي مستوى عالي من الشك المهني عند قيامه بعملية المراجعة "

حيث أنه من خلال دراسته قائمة الاستبيان يتضح أن هناك 30 سؤال وكل سؤال له نقاط تتراوح بين (1 : 6) حيث أن (1) تمثل غير موافق بشدة ، وتمثل (6) موافق بشدة . وبالتالي فإن الحد الأدنى للدرجة (30)، والحد الأقصى (180)، ومتوسط الدرجة (90) . وافترض الباحث أن النتيجة لو كانت أقل من المتوسط فإن مستوى الشك المهني منخفض ، وإذا كانت النتيجة أكبر من المتوسط فإن مستوى الشك المهني عالي (مرتفع) .

والجدول التالي ، جدول رقم (4) يبين نتيجة قياس الشك المهني لدي عينه المراجعين الخارجيين :

جدول 4: متوسط الشك المهني لدي المراجع الخارجي

Report		
الشك المهني لدي المراجع الخارجي		
Mean	N	Std. Deviation
128.2679	112	11.31847

كما يتضح من الجدول رقم (4) بلغ متوسط الشك المهني لدي عينه المراجعين الخارجيين (128) تقريبا وهي درجة أعلى من المتوسط (90) وبالتالي يتضح صحة الفرض الاحصائي بأن المراجعين الخارجيين ببيئته الأعمال السعودية يمارسون درجة عالية أو مستوى عالي من الشك المهني . وهذا يرجع من وجهه نظر الباحث الي التحول الي معايير المراجعة الدولية بدايه من 2017/1/1 م ، وما تتطلبه العديد من تلك المعايير ضرورة ممارسة المراجع الخارجي الشك المهني والحكم المهني في جميع مراحل المراجعة . كما أن الخبرة لها دور هام في تلك النتيجة ، حيث أن الجزء الأكبر من عينه البحث (62%) أصحاب خبرة أكثر من 5 سنوات وهذا انعكس في مستوى الشك المهني الذي يتم ممارسته .

8-4-5-2- نتائج الفرض الاحصائي الثاني

الفرض الاحصائي الثاني الذي قام الباحث باختباره تمثل في :

" يمارس المراجع الداخلي مستوى منخفض من الشك المهني عند قيامه بعملية المراجعة " .

والجدول التالي، جدول رقم (5) يبين نتيجة قياس الشك المهني لدي عينه المراجعين الداخليين :

جدول 5: متوسط الشك المهني لدي المراجع الداخلي

Report		
الشك المهني لدي المراجع الداخلي		
Mean	N	Std. Deviation
133.4839	62	11.27996

كما يتضح من الجدول رقم (5) بلغ متوسط الشك المهني لدي عينه المراجعين الداخليين (133) تقريبا وهي درجة أعلى من المتوسط (90) وهي نتيجة مخالفه لما افترضه الباحث حيث إفترض الباحث بناء علي التحليل النظري أن المراجع الداخلي يمارس مستوي منخفض من الشك المهني . ومع ذلك يمكن تفسير تلك النتيجة بأنه نظرا لحدثة الاهتمام بالمراجعة الداخليه بالمملكة وانشاء الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين لتنظيم المهنة بالمملكة عام 2011 م ، وأيضا الاشراف علي الاختبار المهني للحصول علي شهادة المراجع الداخلي المعتمد (CIA). كان لذلك أثر كبير في توعية المراجعين الداخليين بأهمية الشك المهني لكفاءة وفعالية وجودة عملية المراجعته وتأمين المراجع من أي تساؤلات أو قضايا .

كما يري الباحث أن من أهم أسباب ارتفاع مستوي الشك المهني لدي المراجعين الداخليين يرجع الي الي حد كبير لخصائص عينه البحث حيث تضمنت عينه البحث (42) مراجع بنسبه قدرها (68%) لديهم خبرة أكثر من 5 سنوات وبالتالي عنصر الخبرة أكد دوره الرئيسي في مستوي ممارسة الشك المهني لدي المراجع الداخلي . كما أن (63%) تقريبا من عينة البحث مراجعين داخليين بالقطاع الحكومي ، والقطاع الحكومي لديه لائحة موحدة لتنظيم انشاء وتكوين ادارات المراجعة الداخلية صادره عن مجلس الوزراء السعودي عام 2007 م وتم تحديثها وتعديلها عام 2021 م بضوابط ملازمة ، ويراقب تنفيذها أعلى سلطة رقابية في المملكة وهو ديوان المراقبة العامة (حاليا الديوان العام للمحاسبة) وبالتالي من المتوقع من المراجع الداخلي التابع لجهه حكومية أن يكون حريص أكثر من أي مراجع في مكان آخر لنظرا لخضوع عمله لمراجعة واشراف هيئة رقابية عليا وبالتالي عليه أن يمارس مستوي عالي من الشك المهني .

8-4-5-3- نتائج الفرض الاحصائي الثالث

الفرض الاحصائي الثالث الذي قام الباحث باختباره تمثل في :
 " هناك فروق معنوية بين مستوي الشك المهني لدي المراجع الداخلي والمراجع الخارجي " . وكانت نتيجته اختبار هذا الفرض كما في الجدول رقم (6) :

جدول 6: اختبار الفروق المعنوية للشك المهني بين المراجع الداخلي والخارجي

Paired Samples Test									
		Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
					Lower	Upper			
Pair 1	المراجع الخارجي - المراجع الداخلي	-5.58065	11.33622	1.43970	-8.45950	-2.70179	-3.876	61	.000

وكما يتضح من الجدول رقم (6) يتضح صحة الفرض الاحصائي بوجود فروق معنوية لممارسة الشك المهني لدي كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي .

ولتأكيد تلك النتيجة يتضح من الجدول التالي (رقم 7) مقارنة مستوي الشك المهني لدي كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

جدول 7: مقارنة الشك المهني لدي المراجعين الداخليين والخارجيين

Report		
	المراجع الداخلي	المراجع الخارجي
Mean	133.4839	128.2679
N	62	112
Std. Deviation	11.27996	11.31847

كما يتضح من الجدول رقم (6) أن هناك فروق بين مستوي الشك المهني لدي كل من المراجع الداخلي والخارجي ، حيث بلغ متوسط الشك المهني لدي المراجع الخارجي (128) ، بينما بلغ متوسط الشك المهني لدي المراجع الداخلي (133) . وبالرغم من أن كلا من المراجع الداخلي والخارجي يمارسون مستوي عالي من الشك المهني الا أن مستوي الشك المهني لدي المراجعين الداخليين أعلى من المستوي الشك المهني لدي المراجعين الخارجيين . ويمكن تبرير ذلك من خلال النظر الي خصائص عينة البحث حيث شملت عينه المراجعين الداخليين نسبه كبيره من المراجعين أصحاب الخبرة العالية والذين يعملون بجهات حكومية ومن ثم توجد ضوابط رقائبه عاليه علي عملهم (لوائح ملزمه صادرة من مجلس الوزراء السعودي) كما توجد جهات رقابية تتابع تنفيذ عملهم ومن ثم يقع علي المراجع الداخلي بالجهات الحكومية ضغوط كثيرة تجعله مضطرا لممارسه مستوي عالي من الشك المهني .

8-4-5-4- نتائج أخرى

لاحظ الباحث من خلال نتائج تشغيل البيانات بالبرنامج الاحصائي SPSS أن هناك متغير أثبت جدواه في دراسته الشك المهني لدي كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وهو عنصر الخبرة . حيث لاحظ الباحث أن مستوى الشك المهني لدي المراجعين الأكثر خبره أعلي من مستوى الشك المهني لدي المراجعين الأقل خبرة سواء كان ذلك لدي المراجع الداخلي أو المراجع الخارجي .

8-4-5-4-1- اختبار مدي وجود فروق معنوية بين المراجعين الخارجيين الأقل خبرة والاكثر خبرة

تم اختبار مدي وجود فوق معنوية بين المراجعين الخارجيين الأكثر خبرة والأقل خبرة حيث جاءت النتيجة بالجدول رقم (8) كما يلي :

جدول 8: اختبار مدي معنويه عنصر الخبرة لدي المراجع الخارجي

Paired Samples Test									
		Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
					Lower	Upper			
Pair 1	مراجع أقل خبرة - مراجع أكبر خبرة .	-6.97619	11.72341	1.80896	-10.62946	-3.32292	-3.856	41	.000

يتضح من الجدول السابق قم (8) وجود فروق معنوية بين مستوي ممارسة الشك المهني لدي كل من المراجعين الخارجيين الأقل والأعلي خبرة . ومن ثم يؤكد هذا عل أهمية عنصر الخبرة لدي المراجع وتأثيره في مستوي ممارسة الشك المهني . ولتوضيح أثر الخبرة في مستوي ممارسة الشك المهني هل بالزيادة أم بالنقص ، تم حساب متوسط الشك المهني لدي عينة المراجعين الأكثر خبرة والأقل خبرة كم يوضحها الجدول رقم (9) :

جدول 9: مقارنة متوسط الشك المهني لدي المراجع الخارجي الأكثر والأقل خبرة

Paired Samples Statistics					
		Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1	مراجع خارجي خبرة من 5-1 سنوات	124.8810	42	10.57886	1.63235
	مراجع خارجي خبرة أكبر من 5 سنوات	131.8571	42	11.40939	1.76051

كما يتضح من الجدول رقم (9) أن هناك ممارسة مستوي عالي من الشك المهني لدي جميع المراجعين الخارجيين بالمملكة ولكن المراجعين الخارجيين الأعلى خبرة يمارسوا الشك المهني بصورة أكبر من المراجعين الأقل خبرة . حيث بلغ متوسط الشك المهني لدي المراجعين الخارجيين الأكثر خبرة (132) تقريبا بينما بلغ متوسط الشك المهني لدي المراجعين الأقل خبرة (125) وهذا مؤشر علي دور الخبرة في مستوي ممارسة الشك المهني .

8-4-5-4-2- اختبار مدي وجود فروق معنوية بين المراجعين الداخليين الأقل خبرة والاكثر خبرة

تم اختبار مدي وجود فروق معنوية بين المراجعين الداخليين الأكثر خبرة والأقل خبرة حيث جاءت النتيجة بالجدول رقم (10) كما يلي :

جدول 10: اختبار مدي معنوية عنصر الخبرة لدي المراجع الداخلي

Paired Samples Test									
		Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
					Lower	Upper			
Pair 1	مراجع داخلي أقل خبرة - مراجع داخلي أكبر خبرة -	-5.70000	16.06271	3.59173	-13.21758	1.81758	-1.587	19	.0129

يتضح من الجدول السابق رقم (10) وجود فروق معنوية بين مستوي ممارسة الشك المهني لدي كل من المراجعين الداخليين الأقل والأعلى خبرة . ومن ثم يؤكد هذا عل أهمية عنصر الخبرة لدي المراجع وتأثيره في مستوي ممارسة الشك المهني . ولتوضيح أثر الخبرة في مستوي ممارسة الشك المهني هل بالزيادة أم بالنقص ، تم حساب متوسط الشك المهني لدي عينة المراجعين الداخليين الأكثر خبرة والأقل خبرة كم يوضحها الجدول رقم (11) :

جدول 11: مقارنة متوسط الشك المهني لدي المراجع الداخلي الأكثر والأقل خبرة

Paired Samples Statistics					
		Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1	مراجع داخلي أقل خبرة من 1- 5 سنوات	128.8500	20	9.35991	2.09294
	مراجع داخلي أكبر خبرة أكبر من 5 سنوات	134.5500	20	11.17080	2.49787

كما يتضح من الجدول رقم (11) أن هناك ممارسة مستوي عالي من الشك المهني لدي جميع المراجعين الداخليين بالمملكة ولكن المراجعين الداخليين الأعلى خبرة يمارسوا الشك المهني بصورة أكبر من المراجعين الأقل خبرة . حيث بلغ متوسط الشك المهني لدي المراجعين الداخليين الأكثر خبرة (135) تقريبا بينما بلغ متوسط الشك المهني لدي المراجعين الأقل خبرة (129) وهذا مؤشر علي دور الخبرة في مستوي ممارسة الشك المهني .

8-5- النتائج والتوصيات

8-5-1- نتائج البحث

تمثل الهدف الرئيسي للبحث في كيفية قياس مستوي الشك المهني لدي المراجعين الخارجيين والداخليين بالمملكة العربية السعودية؟ حيث تم تحقيق هذا الهدف من خلال استعراض الدراسات السابقة التي تناولت نماذج مختلفة لقياس مستوي الشك المهني ومن ثم تم اختيار نموذج (Hurt) (2010) لتطبيقه على البيئة السعودية.

وقد تم قياس مستوي الشك المهني لدي المراجعين الخارجيين بالمملكة وتبين من خلال تطبيق المقياس الذي تم اختياره للشك المهني وجود مستوي عالي من ممارسة الشك المهني لدي المراجعين الخارجيين بالمملكة.، كما تم قياس مستوي الشك المهني لدي المراجعين الداخليين بالمملكة وتبين من خلال تطبيق المقياس الذي تم اختياره للشك المهني وجود مستوي عالي من ممارسة الشك المهني لدي المراجعين الداخليين بالمملكة .وكانت تلك النتيجة تختلف مع ما افترضه الباحث .

كما تبين وجود فروق معنوية في ممارسة الشك المهني بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين بالمملكة

واتضح من البيانات التي تم تجميعها أن مستوي الشك المهني لدي المراجعين الداخليين أعلى من مستوي الشك المهني لدي المراجعين الخارجيين بالمملكة ، وتلك النتيجة اختلفت مع توقعات الباحث . ولكن أمكن تفسير تلك النتيجة بالاهتمام المتزايد حديثا بالمملكة بمهنة المراجعة الداخلية وإنشاء جمعية المراجعين الداخليين وتنظيم المهنة وحصول العديد من المراجعين الداخليين في السنوات الأخيرة علي شهادة مراجع داخلي معتمد CIA ، كما أن عينة المراجعين الداخليين بالبحث تضمنت نسبة كبيرة من المراجعين الداخليين بالجهات الحكومية والذين يمارسون المهنة في ظل لوائح ورقابة صارمه من أعلى جهات رقابية بالمملكة الامر الذي يجعلهم يمارسون أعلى مستوي من الشك المهني تجنباً للمساءلات من الجهات الرقابية العليا .

وأخيراً، توصل الباحث كنتيجة فرعية للبحث الي أهمية عنصر الخبرة في تحديد مستوى ممارس الشك المهني سواء لدي المراجع الداخلي أم المراجع الخارجي ، حيث أثبتت النتائج أ وجود علاقة طردية بين مستوى الخبرة ومستوي ممارسة الشك المهني .

8-5-2- التوصيات

يوصي البحث بما يلي :

- 1- مزيد من البحث في ايجاد مقاييس أخرى للشك المهني .
- 2- مزيد من البحوث في محددات الشك المهني .
- 3- توصية للجهات المهنية لاصدار معايير متخصصة في الشك المهني وترشيد ممارسته ، ومن ثم الزام المراجعين سواء داخليين أو خارجيين بممارسة الشك المهني في جميع اعمال المراجعة .
- 4- دراسة أثر التحول للمعايير الدولية في المحاسبة والمراجعة علي مستوى ممارسة الشك المهني .
- 5- الربط بين استخدام ادارة العميل لأساس التحفظ المحاسبي وأثر ذلك علي مستوى الشك المهني لدي المراجع .

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- الصفتي، عمر محمد النادي محمد، (٢٠٢٠) ، " تأثير أتعاب المراجعة على مواجهة الغش من خلال الشك المهني ومناقشة فريق المراجعة " : دراسة تجريبية . جامعة عين شمس - كلية التجارة - العدد الثالث - ص ١٥١-١٦٢ .
- العزام ، عيسى أحمد عيسي (٢٠١٥) " أثر ممارسة مدقق الحسابات الخارجي للشك المهني والعناية المهنية على كشف الغش في القوائم المالية في الأردن " . رسالة دكتوراه - جامعة العلوم الاسلامية العالمية - الاردن - ص.١٠-١٢١ .
- باكير، نورهان عماد ، (٢٠٢١) ، " دور الشك المهني في تعزيز قدرة مدققي الحسابات في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية في سورية: دراسة ميدانية. مجلة جامعة البعث سلسلة العلوم الاقتصادية ، العدد ١١ - المجلد الثالث . ص ٤١ - ٧٦
- حماد، ماجدة عزت حسين (٢٠٢٠)، " الدور الوسيط للشك المهني واستقلال المراجع في العلاقة بين التغيير الالزامي لشركة المراجعة وجودة الحكم المهني: دراسة ميدانية . مجلة المحاسبة والمراجعة- جامعة بني سويف- كلية التجارة- العدد الثالث- ص. ٦٠ - ١١٠

دوجان، عبد الحليم محمود (٢٠١٨). "العوامل المؤثرة على مستوى الشك المهني عند أداء مهام الرقابة المالية العليا من وجهة نظر مدققى ديوان المحاسبة الأردنى : دراسة تحليلية . رسالة دكتوراه - جامعة العلوم الاسلامية العالمية - الاردن - ص ١٢٤-١ .

ريشو، بديع الدين. (2014). الشك المهني للمراجع : الإطار الفكري وأثره على أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات واجراءات اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية"، دراسة تجريبية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني ، 307-237 .

زيتون، محمد خميس جمعة خطاب ، (٢٠١٧) . " دراسة استكشافية لقياس الشك المهني لمراقب الحسابات في بيئة الممارسة المهنية المصرية ". مجلة البحوث المحاسبية- كلية التجارة- جامعة الاسكندرية . العدد الأول - المجلد (٥٤) - ص. ٥٣-١

عبدالعال، محمود موسى . (٢٠٢٠) ، " أثر إفصاح مراقب الحسابات بتقريره عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية على أحكامه وتصرفاته المهنية التشككية: دراسة تجريبية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية- المجلد الرابع- العدد الثاني. ص. ٧٥-١ .

عيسى، سمير كامل محمد & زيتون ، محمد خميس خطاب (٢٠١٧) " أثر ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني علي سلامه حكمه علي التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية -" دراسة تجريبية. مجله البحوث المحاسبية - كلية التجارة جامعة الاسكندرية - المجلد الاول - العدد الاول ص. ٢٩١-٣٨٠

محجوب. هالة ابراهيم مهدي عبد الله ، (٢٠١٧). " نموذج مقترح لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة في إطار تقدير المخاطر باستخدام الشك المهني " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة- العدد الأول- جامعة عين شمس- كلية التجارة- ص ٤١٥ - ٤٢٦ .

مطوع، أحمد كمال ، (٢٠١٩) " تقييم فاعلية برامج التعليم المحاسبي في تشكيل السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني لمراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية -" دراسة تجريبية . مجلة البحوث المحاسبية - كلية التجارة - جامعة الاسكندرية . المجلد الثالث - العدد الثالث ص. ١١٩-١٧٩

معايير المراجعة الدولية من الموقع الرسمي للهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين .

<https://www.socpa.org.sa/Socpa/Professional-standards/International-Standards/2024.aspx>

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- Agustina, F.& Nurkholis . & Rusydi. M. K. (2021). " Auditors' professional skepticism and fraud detection " . Research in Business & Social Science . IJRBS VOL 10 NO 4 ISSN: 2147-4478 .
- Bamber,E.M.,R.J.Ramsaymand R.M.Tubbs.(1997) ." An examination of the descriptive validity of the belife-adjustment model and alternative attitudes to evidence in auditing ." Accounting , Organization and Society 22(3-4):249-268 .
- Bierstaker, J., Brody, R., & Pacini, C. (2006). Accountant's perceptions regarding fraud detection and prevention methods. *Managerial Auditing Journal*, 520- 535. DOI: 10. 1108/02686900610667286
- Carmichael, D. R., and J. L. Craig, Jr. 1996. Proposal to say the “F” word in auditing standards. *The CPA Journal* 66 (6): 22.
- Choo, and K. Tan. 2000. Instruction, skepticism, and accounting students' ability to detect frauds in auditing. *The Journal of Business Education* 1 (Fall): 72-87.
- Ciołek ، M.(2017) . “Professional Skepticism in auditing and its characteristics." *Global Challenges of Management Control and Reporting* , ISSN 1899-3192 - e-ISSN 2392-0041 .
- Corless, J. (2009). Fraud awareness of internal auditors. *The Journal of Theoretical Accounting and Research*, 93.
- Dominic, S., So, & Martinov-Bennie, M. (2011). The internal audit function. *Managerial Auditing Journal*, 26 (7), 605-622. DOI: 10.1108/0268690111151332
- Fullerton, R., & Durtschi, C. (2004). The effect of professional skepticism on the fraud detection skills of internal auditors. Working Paper, 1-39.
- Gloria S. Castro,(2013)." Internal auditors skepticism in detecting fraud :A quantitative study ." A Dissertation Presented in Partial Fulfillment

- Of the Requirements for the Degree Doctor of Philosophy , Capella University September 2013 . UMI Number: 3599278
- Glover, S., & Prawitt, D. (2014). Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum. *Current*
- Harding, N. and Trotman, K.T. (2017), "The effect of partner communications of fraud likelihood and skeptical orientation on auditors' professional skepticism", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 36 No. 2, pp. 111-131.
- Hogarth, R., & Einhorn, H. (1992). Order affects in belief updating: The belief- adjustment model. *Cognitive Psychology*, 24 (1), 1-55.
- Hookway, C. 1990. Scepticism. New York, NY: Routledge.
<https://na.theiaa.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>
- Hurt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171.
- Lom, P. 2001. *The Limits of Doubt: The Moral and Political Implications of Skepticism*. Albany, NY: State University of New York Press.
- Marçal , R. R.,(2020) . " Relationship between Dark Triad personality traits and professional skepticism among independent auditors ". *Journal of Education and Research in Accounting , REPeC, Brasília*, v. 14, n. 4, art. 5, p. 480-500, Oct./Dec. 2020 - ISSN 1981-8610
- McMillan, J. J., and R. A. White. 1993. Auditors' belief revisions and evidence search: The effect of hypothesis frame, confirmation and professional skepticism. *The Accounting Review* 68 (3): 443-465.
- Mapuasari, Supeni, (2017) " The ethics of professional skepticism : A study in indonesia supreme audit institution ". *Journal of applied accounting and finance* ,1(1).65-71

- Nelson, M. W. 2009. "A model and literature review of professional skepticism in auditing." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 28 (2): 1–34
- Payne, E. A., & Ramsay, R. J. (2005). Fraud risk assessment and auditors' professional skepticism. *Managerial Auditing Journal*, 20(3), 321–330. <http://dx.doi.org/10.1108/02686900510585636>
- Peecher, M. E., Schwartz, R., & Solomon, I. (2007). It's all about audit quality: Perspective on strategic system auditing. *Accounting Organization and Society*, 463–483. DOI: 10.1016/j.aos.2006.09.001
- Robinson, S. N. (2011). An Experimental Examination of The Effects of Goal Framing and Time Pressure on Auditors' Professional Skepticism. Texas: Dissertation University of North Texas.
- Robinson, S. N., Curtis, M. B., & Robertson, J. C. (2017). Disentangling the trait and state components of professional skepticism: Specifying a process for state scale development. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. <http://dx.doi.org/10.2308/ajpt-51738>.
- Shaub, M. K., and J. E. Lawrence. 1996. Ethics, experience, and professional skepticism: A situational analysis. *Behavioral Research in Accounting* 8 (Supplement): 124–157.
- Shaub, M. K. (1996). Trust and suspicion: The effects of situational and dispositional factors on auditors' trust of clients. *Behavioral Research in Accounting*, 8, 154–174. *Issues in Auditing*, 8(2), 1–10

ملاحق البحث

استبيان عن قياس الشك المهني لدي المراجعين الداخليين والخارجيين بالمملكة العربية السعودية

سعادة/..... حفظه الله

تحقيقاً لرؤية المملكة العربية السعودية (2030) ولما لأهمية الدور الذي تقوم به مهنة المراجعة سواء كانت داخلية أم خارجية يقوم الباحث بدراسة لقياس مستوى الشك المهني لدي كل من المراجع الداخلي والخارجي لما له من دور رئيسي في زيادة جودة المراجعة ومن ثم جودة التقارير المالية - دراسة مقارنة في بيئة الأعمال السعودية. من الجدير بالذكر ليس هناك تعريف محدد ومتفق عليه للشك المهني بين جميع الباحثين، حيث أن هناك اختلاف في تحديد مفهوم الشك المهني وما هو المقصود به حيث تم تعريف الشك المهني في معيار المراجعة الدولي رقم (200) بأنه " موقف سلوكي يتضمن التحلي بعقلية متسائلة والتيقظ للحالات التي قد تشير الي امكانية وجود تحريف بسبب خطأ أو غش وإجراء تقييم نقدي للأدلة". كما ورد في نفس المعيار فقرة رقم (15) أنه يجب علي المراجع التخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني وادراك أنه قد توجد ظروف قد تتسبب في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري.

كما عرف المعيار الأمريكي (SAS 99) الشك المهني بأنه " حالة تتضمن عقلية تساؤلية لمدي صحة الأدلة التي تم الحصول عليها خلال عملية المراجعة".

أيضا عرفت منظمة الأنطوساي (ISSAI 100) الشك المهني بأنه " المحافظة علي مسافة مهنية وموقف منتهب ومتسائل عند تقييم مدي كفاية ومناسبة الأدلة التي يتم الحصول عليها خلال عملية الرقابة والبقاء منفتح العقل ومستجيب لجميع الآراء والحجج عند اتخاذ القرار المناسب " أيا كان تعريف الشك المهني فإن الباحث يري أن هناك صفات مشتركة للشك المهني منها علي سبيل المثال: - التأنّي في اصدار الأحكام والقرارات،، تحكيم العقل في كل خطوات المراجعة، النظرة الانتقادية لجميع ما تقدمه الادارة من مستندات وأدلة للمراجع. استقلال المراجع وعدم تحيزه

بناء علي العرض المختصر للشك المهني والمقصود به وخصائصه يرغب الباحث في الاجابة علي الأسئلة التالية لتحديد مستوى الشك المهني لدي المراجع الداخلي والخارجي بالبيئة السعودية.

وتم استخدام نموذج Hurtt 2010 لقياس مستوى الشك المهني لدي المراجعين بالمملكة العربية السعودية من خلال الاستبيان التالي، (يتكون المقياس من 30 سؤال كما أنه ليس هناك اجابة صحيحة وأخري خاطئة في أسئلة الاستبيان) مع العلم بأن البيانات التي سيتم الحصول عليها من قبل سعادتكم سيتم التعامل معها بالسرية التامة ولن تستخدم في غير أغراض البحث.

وتفضلوا سعادتكم فائق التقدير والاحترام

الباحث

- بيانات عامة:

- 1- الجنس: ذكر () أنثي ()
 2- جهة العمل: جهة حكومية () قطاع خاص ()
 3- عدد سنوات الخبرة: 1- 5 سنوات () أكبر من 5 سنوات ()
 4- المؤهل العلمي: دبلوم () ، بكالوريوس () ، ماجستير () ، دكتوراه () ، أخرى ()
 5- حاصل علي شهادة مهنية: نعم () ، لا ()
 6- الوظيفة : مراجع خارجي () مراجع داخلي ()

رجاء الاجابة علي الاسئلة التالية علما بأن : اختيار موافق جدا يأخذ أكبر وزن نسبي (6) ، غير موافق جدا يأخذ أقل وزن نسبي (1) وبينهما درجات أخرى من الموافقة أو عدم الموافقة وقد تم ترجمه كل سؤال لمن يرغب المقابل له باللغة الانجليزية:

السؤال	موافق جدا (٦)	موافق (٥)	موافق الي حد ما (٤)	غير موافق الي حد ما (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق جدا (١)		
1							I often accept other people's explanations without further thought	غالباً أقبل التفسيرات التي تقدم لي بدون تفكير اضافي
2							I feel good about myself	أشعر بالرضا عن نفسي.
3							I wait to decide on issues until I can get more information.	لا أتخذ قرار الابد الحصول علي المزيد من المعلومات الاضافية
4							The prospect of learning excites me.	من المحتمل أن أحصل علي التعليم الذي احتاجه
5							I am interested in what causes people to behave the way that they do	أهتم بالاسباب التي أدت الي تصرفات معينة من الافراد محل المراجعة

						I am confident of my abilities	أثق في قدراتي جيدا	6
						I often reject statements unless I have proof that they are true.	غالبا أرفض أي قول الا بعد التأكد من صحته ومن أنه حقيقي	7
						Discovering new information is fun	اكتشاف معلومات جديدة أمر ممتع	8
						I take my time when making decisions	أحصل علي الوقت الكافي عند اتخاذ القرار	9
						I tend to immediately accept what other people tell me	لدي ميل نحو قبول ما يخبرني به الآخرون علي الفور	10
						Other people's behavior does not interest me	لا أهتم بسلوك الآخرين	11
						I am self-assured	متأكد من نفسي ولدي ثقة في نفسي	12
						My friends tell me that I usually question things that I see or hear.	يخبرني أصدقائي أنني عادة أتساءل عن ما أراه أو ما أسمعه	13
						I like to understand the reason for other people's behavior.	أحب أن أفهم سبب تصرفات الآخرين	14
						I think that learning is exciting	أعتقد أن التعليم شيء جيد ومثير	15
						I usually accept things I see,read, or hear at face value	عادة أقبل الأشياء التي أراها أو أقرأها أو أسمعها بنفسني	16

						I do not feel sure of myself	لا أشعر بالثقة في نفسي (غير متأكد من قدراتي)	17
						I usually notice inconsistencies in explanations	أهتم عادة عند وجود عدم اتساق أو تناقض في التفسيرات (الأدلة)	18
						Most often I agree with what the others in my group think.	في أغلب الأحيان أتفق مع ما يعتقدونه الآخرون في فريق عملي (مجموعتي)	19
						I dislike having to make decisions quickly	لا أرغب في أن أكون مضطرا لاتخاذ القرارات بسرعة	20
						I have confidence in myself	لدي ثقة في نفسي	21
						I do not like to decide until I've looked at all of the readily available information.	لا أحب اتخاذ القرارات حتي يتم القاء نظرة علي كل المعلومات المتاحة	22
						I like searching for knowledge	أحب البحث عن المعرفة	23
						I frequently question things that I see or hear	أتساءل كثيرا عن الأشياء التي أراها أو أسمعها	24
						It is easy for other people to convince me.	من السهل علي الآخرين اقناعي	25
						I seldom consider why people behave in a certain way	نادرا ما أفكر أو أتساءل في سبب تصرف الآخرين بطريقة معينة	26
						I like to ensure that I've considered	أحب أن أتأكد من أنني أخذت معظم المعلومات المتاحة في الاعتبار قبل	27

						most available information before making a decision	اتخاذ القرار	
						I enjoy trying to determine if what I read or hear is true	أستمتع بمحاولتي تحديد ما إذا كان ما قرأته أو سمعته صحيحا	28
						I relish learning	أستمتع بالتعلم	29
						The actions people take and the reasons for those actions are fascinating	أهتم بالتصرفات التي يقوم بها الأفراد وأسباب تلك التصرفات	30