

خصائص الشك المهني ودورها في الرفع من كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية
دراسة استطلاعية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين
*د. علي أحمد الحداد

الملخص:

الهدف من الدراسة التعرف على مفهوم وأهمية وخصائص الشك المهني، والتعرف على دور الشك المهني في الرفع من كفاءة وفعالية أعمال الفحص والمراجعة الخارجية، من خلال التعرف على مستويات التطبيق لخصائص الشك المهني، ومدى انعكاسه على أعمال المراجعة الخارجية. ولتحقيق أهداف الدراسة وفرضياتها الرئيسية، تم تصميم استمارة استبيان كأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، وزعت على عينة قصديه من المراجعين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخارجية، حيث وزعت 84 استمارة تم استرجاع عدد 63 استمارة بنسبة 75%، وتحليل أسئلة الاستبيان وإظهار النتائج تم استخدام أساليب التحليل الإحصائي المناسبة والمتأنيّة من برنامج التحليل الإحصائي spss والتي تتفق مع أهداف الدراسة وفروضها.

توصلت الدراسة لعدة نتائج من أهمها، اتفاق أفراد العينة على ممارسة الشك المهني وفق الخصائص الواردة بنموذج Hurtt ، والمتمثلة في (العقل المتسائل، البحث عن المعرفة، تعليق الحكم، إدراك العلاقات الشخصية، الحكم الذاتي، احترام الذات) من قبل المراجعين الخارجيين، وبدرجة مرتفعة عند أداء مهام الفحص والمراجعة للقوائم والتقارير المالية، وأن للشك المهني الذي يمارسه المراجعين الخارجيين دور مهم في الرفع من كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية.

الكلمات المفتاحية: خصائص الشك المهني / كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية.
المقدمة:

تعتمد عملية المراجعة الخارجية بشكل أساسي على ممارسة المراجع لما يعرف بالشك المهني (Professional Skepticism) بمعنى أن يتبنى المراجع الخارجي موقف مشكك تجاه ما يقدم له من بيانات ومعلومات، وما يقع تحت يديه من أدلة وقرائن، أن هذا الموقف من شأنه أن يُمكن المراجع الخارجي من الوقوف على مناحي الضعف والقصور في أداء المنظمة، وما إذا كان هناك أي قصور بنظم الرقابة والضبط الداخلي، هذا

*عضو هيئة تدريس كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة طرابلس -ليبيا

فضلا عن ما يمكن أن يوفره الشك المهني من أمكانية اكتشاف أية خروق للسياسيات والقوانين التي تعمل المنظمة في إطارها، وتحديد أوجه الغش أو الاحتيال والتلاعب التي قد تكون وقعت بالمنظمة.

فالشك المهني يعد عنصراً أساسياً في عمليات الفحص والمراجعة الخارجية لما له من تأثير على دعم فعالية وكفاءة أعمال المراجعة الخارجية، ذلك أن الشك المهني يدعم أحكام وأراء المراجعين ويجعلها أكثر دقة وموضوعية وبعيدة عن التحيزات الشخصية. ووفقاً لـ (الحداد، 2010، ص97) "على المراجع أن يحتفظ بنزعة الشك الإيجابي (Positive Professional Skepticism) والمتمثلة في التقييم النقدي والنظرة المشككة والتي تدفعه نحو الحرص على بذل العناية المهنية الواجبة في كل مراحل عملية المراجعة"، ويتأتى هذا الحرص من خلال الالتزام بما ورد بمعايير المراجعة، خاصة بالمعيار الدولي للمراجعة رقم (240) بشأن "الإجراءات الواجب إتباعها في حالة وجود مؤشر على وجود غش أو أخطاء، والمسئوليات المترتبة على المراجع في كشف الأخطاء والغش ومنع حدوثه في القوائم المالية"، للوصول إلى رأي مستقل وموضوعي وشفاف يمكن الاستفادة منه، الأمر الذي من شأنه الرفع من كفاءة وفعالية عملية المراجعة، وتدعيم قدرة المراجع على اكتشاف وتحديد موطن القصور والضعف بأداء المنظمة. خاصة وأن سبل وطرق الغش والاحتيال متغيرة ومتطورة بتطور الأنظمة المحاسبية من الأنظمة اليدوية إلى الأنظمة الالكترونية، والتي بدأت تسيطر على أغلب الأنظمة المحاسبية والمالية بالدولة الليبية، وفي هذا الصدد فقد أشارت العديد من الدراسات إلى وجود قصور وضعف لدى المراجعين الخارجيين بالدولة الليبية عند أداء مهام المراجعة للأنظمة المحاسبية الالكترونية (ابو ستالة، وآخرون، 2021)، مما يزيد من مخاطر المراجعة في بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات، هذا فضلاً عن أن الدولة الليبية تشهد انجراف غير مسبوق نحو انتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري مما وضعها في ذيل قائمة الدول الأكثر فساداً وفقاً لمؤشرات منظمة الشفافية الدولية (تقرير ديوان المحاسبة 2022، تقرير منظمة الشفافية الدولية 2021).

أن التحديات التي تواجه المراجعين في ظل توجهه منظمات الأعمال نحو اعتماد الأنظمة الالكترونية في إدارة عملياتها المالية والمحاسبية، وانتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري، وضعف الإمكانيات والمهارات اللازمة لمراجعة وفحص تلك الأنظمة، فأن الأمر يتطلب النظر في مدى توفر نزعة الشك المهني لدى المراجعين في بيئة الرقابة السائدة بالدولة الليبية، وما إذا كان هناك تأثير للشك المهني على كفاءة وفاعلية أعمال الفحص والمراجعة بالبيئة الليبية.

مشكلة الدراسة:

يعد الشك المهني أمراً ضرورياً للمراجعين لتقليل الناجمة من ممارسة مهنة المراجعة، ولتعزيز مستوى ثقة الجمهور في جودة أعمال المراجعة ونتائجها، وحيث أن العديد من الدراسات بالبيئة المحلية حول المراجعة المالية تشير إلى وجود قصور في أداء مهمة المراجعة، فدراسة (عبد الدائم، 2022) أكدت "على وجود تدني في

الكفاءة العلمية والتأهيل المهني في المجمل لدى المراجعين الخارجيين، مما أدى إلى زيادة فجوة التوقعات" كما أكدت عدة دراسات (الحداد، 2023)، (انبيه، 2015)، (منيع والاريد، 2014) إلى أن "المراجعين القانونيين لا تتوفر لديهم متطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها بشقيها المعايير العامة ومعايير العمل الميداني، والتي من الممكن أن تمكنهم من القيام بمهمة الفحص والمراجعة للأنظمة الالكترونية، وإن هناك تحديات وقصور وعراقيل تمنع أو تحد من قدرة المراجعين الخارجيين بالبيئة الليبية من تنفيذ مهمة الفحص والمراجعة للأنظمة الالكترونية".

ولما كان الشك المهني عنصراً مهماً ومطلوب في أعمال الفحص والمراجعة، ويعد هذا السلوك ألتساولي ضرورياً لأداء عمليات المراجعة بكل كفاءة وفعالية، ولما كانت معايير المراجعة الدولية تؤكد على أهمية ممارسة الشك المهني، واعتباره مسئولية شخصية ومهنية للمراجع الخارجي، واعتماده كنمط مهني في تحديد مجال وعمق أعمال الفحص والمراجعة، ويعد ايضاً من "قبيل القرائن الداعمة لاستقلالية المراجع الخارجي، وأسلوب مهم في رفع جودة مخرجات عملية المراجعة" (رايس، زعبيط، 2020)، على نطرح التساؤلات التالية:-

1- إلى أي مدى يعتمد المراجعين الخارجيين الليبيون على خصائص الشك المهني عند تنفيذ مهام الفحص

والمراجعة للقوائم والتقارير المالية؟

2- هل تنعكس خصائص ممارسة الشك المهني الذي يمارسه المراجعين الخارجيين الليبيون على كفاءة

وفعالية أعمال الفحص والمراجعة؟

أهمية الدراسة:

أن الحاجة تبدو ملحّة للنهوض بمهنة المراجعة الخارجية بليبيا، فهناك العديد من الصعوبات والمعوقات لازمت المهنة طيلة العقود الماضية، وظهور العديد من التحديات أمام المراجعين الخارجيين بعد تبني منظمات الأعمال الأنظمة المحاسبية والمالية الالكترونية، وانتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري بأغلب المؤسسات الليبية كما سبق الإشارة أعلاه، الأمر الذي اتسع معه حجم ونطاق المخاطر المصاحبة لعمليات الفحص والمراجعة، مما استدعى بالضرورة الحيلة والحذر من خلال ممارسة الشك المهني بوثيرة أعلى من ذي قبل، وتبني موقف مشكك تجاه كافة الظروف المحيطة بعملية الفحص والمراجعة الخارجية.

لذلك تتأتي أهمية الدراسة من التركيز على أهمية الرفع من مستوي نزعة الشك لدى المراجعين الخارجيين لتحسين مخرجات عملية المراجعة، من خلال التقييم ألتنقادي لأدلة وقرائن المراجعة وتنمية روح الاستفسار والتساؤل المستمر، والاحتفاظ بالذهن المتيقظ والمتسائل حول أية مؤشرات تدل على وجود تحريفات بالبيانات والمعلومات، أو وجود غش أو احتيال يشوب مقدرات المنظمة المادية أو تقاريرها المالية، كما تتأتي أهمية الدراسة من البحث في مدى انعكاس ممارسة الشك المهني على كفاءة وفعالية أعمال الفحص والمراجعة.

هدف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:-

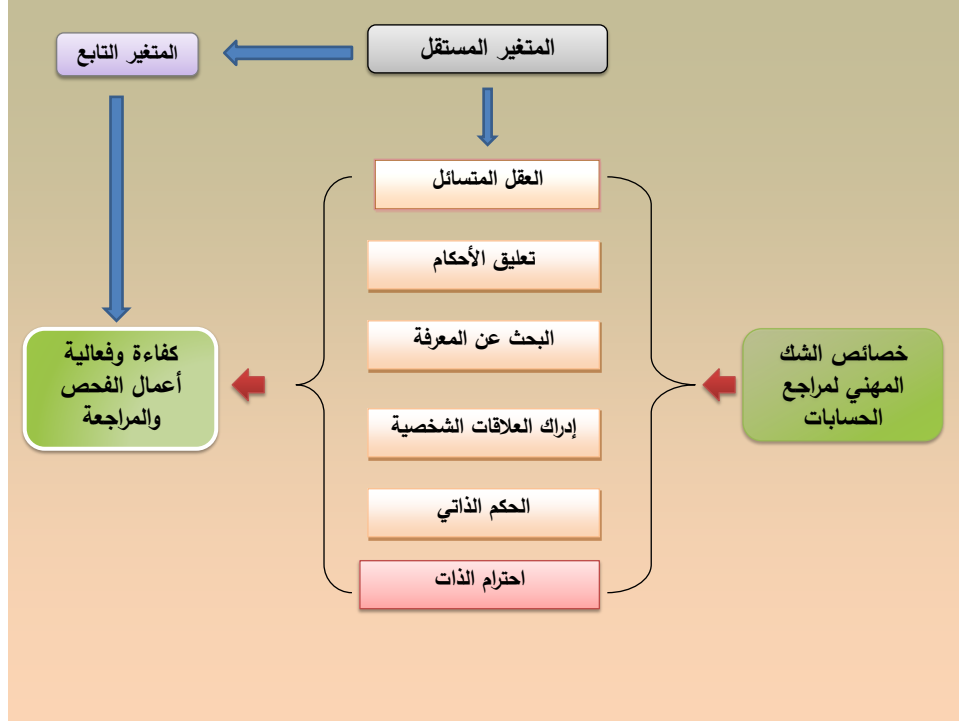
- 1- التعرف على مفهوم وأهمية الشك المهني.
- 2- التعرف على خصائص الشك المهني.
- 3- التحقق من مستوى الشك المهني الذي يمارسه المراجع عند تنفيذ أعمال الفحص والمراجعة.
- 4- التعرف عما إذا هناك أي انعكاس للممارسة الشك المهني على كفاءة وفعالية أعمال الفحص والمراجعة.

فروض الدراسة:- تستند الدراسة في سبيل تحقيق أهداف الدراسة على الفروض التالية:

- 1- يمارس المراجعين مستويات مرتفعة من الشك المهني عند مراجعة وفحص القوائم والتقارير المالية.
- 2- يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05%) بين الاعتماد على خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات الخارجي وكفاءة وفعالية المراجعة الخارجية.

متغيرات الدراسة:

تم الاعتماد بالدراسة على عدد من المتغيرات للإجابة على تساؤلات الدراسة وتحقيق أهدافها والوصول إلى أهميتها على النحو المبين أدناه:-



الشكل (1): متغيرات الدراسة

منهجية الدراسة: تم الاستناد بهذه الدراسة إلى المنهج الوصفي التحليلي في إجراء هذه الدراسة باعتباره من أنسب المناهج المستخدمة في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية.

مصادر وأساليب جمع البيانات والمعلومات: تم الاعتماد على نوعين من المصادر الأولية والثانوية لجمع البيانات والمعلومات لتحقيق نتائج الدراسة، إذ أن أسلوب جمع البيانات الأولية والثانوية اعتمد من قبل الباحثين، لضمان الحصول على إجابات للأسئلة المقترحة لإعداد الدراسة.

وتحتوي المصادر الأولية والثانوية للبيانات والمعلومات على ما يلي:-

أ- المصادر الأولية لجمع البيانات والمعلومات: بالجانب الميداني من الدراسة تم الاعتماد فيه على تجميع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة لربط الإطار النظري بالواقع العملي، وتم استخدام صحيفة الاستبيان كأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة تضمنت على ثلاث محاور رئيسية، تناولت آراء المراجعين القانونيين حول مستويات الشك المهني الذي يمارسونه أثناء أعمال الفحص والمراجعة ودورة في رفع كفاءة وفعالية المراجعة المالية. أما الجانب التحليلي فقد تم من خلاله عرض وتحليل ودراسة البيانات المجمعة باستخدام

- الأساليب الإحصائية المناسبة المتأتية من برنامج SPSS التي تتفق وأهداف الدراسة. حيث اعتمد في جمع البيانات الأولية من خلال أعداد استبانته
- ب- المصادر الثانوية لجمع البيانات والمعلومات: تم الحصول على البيانات والمعلومات الثانوية من خلال الكتب والدوريات والبحوث المنشورة سواء ورقياً أو إلكترونياً، والمقالات ذات العلاقة بالموضوع قيد الدراسة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.
- تقسيمات الدراسة: سيتم تناول موضوع الدراسة من خلال التقسيمات التالية:-
- أولاً- الإطار العام للدراسة.
- ثانياً- الدراسات السابقة.
- ثالثاً- الإطار النظري للدراسة.
- 1- مفهوم وأهمية الشك المهني.
- 2- خصائص الشك المهني وكفاءة وفاعلية المراجعة المالية.
- رابعاً- الدراسة الميدانية.
- خامساً- النتائج والتوصيات.
- الدراسات السابقة:

دراسة (Akira Nin, 2013) جاءت تحت عنوان “Evolution of Professional Skepticism and its Thought Background” بتسليط الضوء على تطور الشك المهني من خلال تتبع المنشورات العلمية الهامة تاريخياً، وهدفت للفت الانتباه إلى الشك المهني السليم الذي يمكن فهمه في سياق معايير المراجعة، والتي تؤكد على استقلالية وحياد المراجع، مما يترتب على المراجعين مراعاة المعقولية عند ممارسة الشك المهني، وإلا يتعرضوا لخطر فقدان الكفاءة والفاعلية، ويتعين على المراجعين أن يكونوا موقف أكثر صرامة عند تطبيق الشك المهني مع تطور الخلفية الفكرية للشك المهني.

ولقد أكدت (Silvija, 2014) من خلال دراسة بعنوان “Professional Skepticism Auditors and Risk of Fraudulent Financial Reporting” على أن القوائم المالية الاحتيالية أخذت في الازدياد، ويجب على المراجعين إجراء عملية المراجعة بموقف يتسم بالتشكيك المهني والعقل المشكك وتقييم نقدي لأدلة وقرائن المراجعة، وتوخي الحذر خاصة عند النظر في مخاطر الاحتيال وتقييمها، من أجل الوصول إلى تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال.

كما أكدت Silvija على أن الشك المهني يعتمد على الخصائص الفردية للمراجع، ويتأثر أيضا بالمعرفة المهنية، وتشير نتائج الدراسة إلى أن المراجعين على الرغم من اعترافهم بأهمية الشك المهني لا يظهرون المستوى المناسب من الشك عند تقييم المخاطر، لذلك أوصت الدراسة بضرورة الاتجاه للتعليم المستمر حول الاحتيال، والتأكيد على أهمية ممارسة الشك المهني.

دراسة (Sayad el al, 2017) تحت عنوان "Professional Skepticism and Auditor's Assessment of Misstatement Risks: The Moderation Effect of Experience and Time Budget Presser." عمدت إلى فحص العلاقة بين الشك المهني والخبرة والفترة الزمنية لمراجعة القوائم المالية على تقييم المراجعين لمخاطر التحريف، وتقييم المخاطر الناجمة عن الأخطاء الجوهرية. وتشير نتائج الدراسة إلى أن الشك المهني والخبرة لهما آثار إيجابية، في حين أن للفترة الزمنية أو الضغط الزمني للميزانية تأثير سلبي على تقييم المراجعين للمخاطر، ويزيد التأثير الإيجابي لدى المراجعين ذوي الخبرة العالية عن الأقل خبرة.

دراسة (Maciej, 2017) بعنوان "Professional Skepticism in Auditing and its Characteristics" هدفت لتجميع الأبحاث المتعلقة بالتشكيك المهني للمراجعين والإشارة إلى الخصائص الرئيسية لمثل هذا الموقف، حيث تم تنظيم الدراسات البحثية في ست فئات تتعلق بالسمات التي يجب أن يمتلكها المتشكك: العقل المتشكك، وتعليق الحكم، والبحث عن المعرفة، والتفاهم بين الأشخاص، واحترام الذات، والاستقلالية. نتائج البحث بينت أن لتلك العناصر آثار على ممارسة الشك المهني .

دراسة (Thalia & Betri, 2019) بعنوان "The Effect of Professional Skepticism , Expertise ,Audit Fee, and Audit Risk on Auditors Opining With Client Preference as Moderator".

هدفت إلى تحديد تأثير الشك المهني، والخبرة، وأتعاب المراجعة، ومخاطر المراجعة على رأي المراجع، اتبعت دراسة المنهج التجريبي على شركات المحاسبة العامة والمكتب التمثيلي لمجلس المراجعة في جمهورية إندونيسيا (BPK RI) في باليمبانج، جنوب سومطرة، إندونيسيا. طورت هذه الدراسة فرضيات ترابطية، وتتكون البيانات من البيانات الأولية والبيانات الثانوية. وكان مجتمع هذا البحث من مراجعي شركات المحاسبة العامة و (BPK RI) في باليمبانج. في المجموع، شارك 111 من المستجيبين، وكانت التقنيات المستخدمة لجمع البيانات هي المقابلات المتعمقة والاستبيانات والوثائق. وكانت التقنيات المستخدمة لتحليل البيانات هي التحليل الكمي والتحليل النوعي، تشير الدراسة إلى أن الشك المهني يؤثر بشكل كبير على رأي المراجع، وتؤثر الخبرة وأتعاب المراجعة ومخاطر المراجعة تؤثر بشكل كبير على رأي المراجع، من جانب آخر قام (Joseph , 2019)

بتلخيص دراسة قام بها (Brazel et al, 2018) ونشرها بمقال تحت عنوان "The Outcome Effect and Professional Skepticism" حيث بحثت في عائق محتمل أمام الشك المهني، وهو أن المعرفة بالنتائج تؤدي إلى تحيز تقييمات سلوك المتشكك، وذلك على الرغم من الأهمية التي تعلقها مهنة المحاسبة والجهات التنظيمية على الشك المهني، فإن فشل المراجعين في ممارسة مستوي مناسب من الشك المهني لازال بمثابة مشكلة عالمية، وقد وجدت دراسة Brazel أن رؤساء فرق العمل يقومون بتقييم السلوك المتشكك للموظفين بناء على ما إذا كان التحقق الذي يجريه الموظف في مشكلة ما يحدد في النهاية الخطأ، تشير الأدلة إلى أن المراجعين يستخدمون مستوي مناسباً من الشك المهني لكنهم لا يحددون التحريفات والأخطاء، مما قد يقلل أو يثبط من شكوك المراجعين. وبالرغم أنه بالبيئة المحلية لم يتم تناول الشك المهني من خلال الدراسات والبحوث العلمية، إلا أنه تم التعرض للمواقف التي يمكن أن يتخذها المراجع عند وجود غش أو احتيال من ذلك دراسة (القويري وصافار، 2019) بعنوان "دوافع ومبررات الغش في القوائم المالية" من أجل دعم مصداقية القوائم المالية" أكدت على أنه يجب على مهنة المحاسبة والمراجعة تقديم الوسائل العلمية الناجحة لكشف التحريفات من خلال المعايير التي تتبناها، وحيث أن الأركان الرئيسية لمثلث الغش حددت في ثلاثة عوامل (الدوافع والمبررات والفرص) من هنا جاء هدف الدراسة في التعرف على أركان مثلث الغش في البيئة الليبية خصوصاً في جانبي الدوافع والمبررات وكذلك في مدى قدرة المراجع الخارجي سواء العاملين لحساب أنفسهم أو العاملين بجهاز المراجعة المالية على تقدير تلك التحريفات . ولتحقيق هذه الأهداف اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي واستخدام أداة الاستبيان لجمع البيانات من عينة الدراسة في مدن (طرابلس - مصراته - بنغازي) وتم استخدام اختبار (t-test) لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة حيث أظهرت نتائج الدراسة الآتي:

- تؤكد الدراسة على وجود مؤشرات تولد الدافع لدى الإدارة لارتكاب التحريفات في القوائم المالية، وكذلك تؤكد الدراسة أيضاً وجود مؤشرات تؤكد التبرير لدى الإدارة لتحريف القوائم المالية.
- بالرغم من أن معايير المراجعة تقدم إجراءات عملية كافية لاكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، نجد أن المراجعين الخارجيين في البيئة الليبية يقل اهتمامهم بشأن إتباع الإجراءات مما ينعكس سلباً على موضوع المخرجات المحاسبية.

واعتمدت دراسة (Ardiani & Aprih , 2021) بعنوان :

"Auditor's Professional Skepticism An Empirical Study at Public Accounting Firm in Central Java Province"

على تحليل تأثير الخبرة وحالة المراجعة والأخلاقيات واليقين القانوني على الشك المهني للمراجعين، تمتثل عينة البحث في المراجعين الذين يعملون في شركة محاسبة عامة في مقاطعة جاوة الوسطى. أظهرت نتائج البحث أن الخبرة والأخلاقيات تؤثر على الشك المهني للمراجعين، في حين أن الخبرة والوضع الرقابي واليقين القانوني لا تؤثر على الشك المهني للمراجعين.

دراسة (Yasser el al, 2021) بعنوان

"The Relationship of Professional Skepticism to the Risks of Auditing and Internal Control, and the Discovery of Fraud and Core Errors in the Financial Statements in Jordan"

اهتمت هذه الدراسة بالعلاقة بين الشك المهني لدى المراجع واكتشاف الاحتيال والأخطاء في البيانات المالية، مع تعزيز ممارسة المراجع للتشكيك المهني وقدرته على إبداء رأي فني محايد حول مدى عدالة البيانات المالية. الدراسة أيضا بحثت علاقة الشك المهني بمخاطر المراجعة، وخاصة المخاطر التي تواجهها الإدارة الضوابط والمسؤولية عن، وهي مخاطر الرقابة والمخاطر الكامنة، ولا ينبغي أن يكون المراجع راضيا بأدلة أقل من مقنعة، مهما كانت صادقة وعادلة الإدارة والمسؤولين. عنها ومع ذلك، فإن الرقابة المؤسسية لا ينبغي أن تمنع المراجع من استخدام أسلوب الشك المهني، بغرض تعزيز ثقة المراجع في نتائج المراجعة، وعدم التسرع في حكمه على البيانات المالية، حثت معايير المراجعة الدولية على ضرورة ممارسة الشك المهني في جميع مراحل المراجعة لتوفير الجودة في عملية المراجعة، ومنح الثقة للمستخدمين الداخليين والخارجيين لتلك البيانات. وأوصت الدراسة من خلال فحص وتقييم 112 استبانته تم توزيعها على مكاتب المراجعة بضرورة لاهتمام بممارسة الشك المهني، خاصة في حال حدوث ذلك عدم قيام الإدارة والمسؤولين عن الرقابة المؤسسية بالرد على استفسارات المراجع. أيضاً؛ أوصت الدراسة بضرورة عدم التوصل إلى قرارات نهائية إلا بعد أن تكون الأدلة كافية ومناسبة وموثوق بها ويمكن من خلالها التوصل إلى قناعة بإصدار رأي تقني محايد.

دراسة لـ (الفضلي، 2022) بعنوان "دور الشك المهني في تحسين جودة المراجعة الخارجية في ظل رقمته العمليات" حيث تم تناول العلاقة بين استخدام الشك المهني لمراجع الحسابات الخارجي وجودة المراجعة الخارجية في ظل رقمته العمليات في البيئة الكويتية، كما هدفت لدراسة دور الشك المهني في اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، ومدى ملائمة الأنظمة المالية والإدارية والمحاسبية للمنظمة لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي في ظل رقمته العمليات، وقد تم أعداد استبانة استبيان للوصول إلى المعلومات الضرورية لتحقيق تلك الأهداف، وتوصلت الدراسة لوجود تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الشك المهني

لمراجع الحسابات وجودة المراجعة الخارجية، هذا فضلاً على وجود تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية بين الشك المهني واكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية، وإن تبني سلوك الشك المهني في المراجعة يؤدي إلى إعطاء قيمة مضافة حول مصداقية وعدالة القائم بعملية المراجعة الخارجية
تشير دراسة (Razana, el al, 2022) بعنوان:

"Factors Influencing Auditor's Professional: Malaysian Evidence Skepticism"

إلى أن موقف الشك المهني له تأثير كبير على مستوى كفاءة المراجعين (المعرفة والخبرة)، حيث أن هناك علاقات إيجابية بين مراجعي الحسابات و الثقة، وتقييم مخاطر الاحتيال.

مما سبق يتضح أن الدراسات والأبحاث العلمية حول الشك المهني في مجال المراجعة المالية، قد أكدت على أهمية ممارسة الشك المهني، لما له من آثار إيجابية على عملية المراجعة، من خلال التأثير على العديد من المتغيرات ذات العلاقة بمهمة المراجعة، وكذلك المتعلق بشخص القائم بعملية المراجعة، فمن الواجب أن يتوفر لدى المراجع المقدرة على التعليم المستمر والخبرة العلمية والعملية والاستقلالية والحياد، فضلاً عن القدرة على تحليل المخاطر والتقييم للأدلة والقرائن، مع توفر سمات أو خصائص بالمراجع تتمثل في العقل المشكك والمتسائل وتوخي الحذر.

وقد أكدت تلك الدراسات والأبحاث على ضرورة ممارسة مستوي معقول ومناسب من الشك المهني عند أداء وتنفيذ مهمة المراجعة، أن كل تلك المتغيرات والخصائص من الممكن أن تلعب دوراً مهماً في الرفع من جودة الأحكام المهنية للمراجع، والذي سينعكس بشكل إيجابي على كفاءة وفاعلية أعمال المراجعة، ويعطى قيمة مضافة ومصداقية لمهنة المراجعة. وتأتي هذه الدراسة في إطار ذلك السياق حيث تعد من أولى الدراسات التي تركز على الشك المهني وأهمية ممارسته من قبل المراجعين الخارجيين أثناء ممارسة أعمال الفحص والمراجعة، هذا فضلاً على أظهر أهمية الشك المهني في الرفع من كفاءة وفاعلية المراجعة الخارجية، خاصة وإن البيئة المحلية بالدولة الليبية تمر بتغيرات اقتصادية وسياسية مهمة كان لها آثار سلبية تمثلت كما سبق الإشارة في انتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري، وبالتالي أدى هذا الوضع إلى تعدد المخاطر التي تواجه المراجعين الخارجيين.
الإطار النظري للدراسة:

1- مفهوم الشك المهني:- يعد الحفاظ على الشك المهني خلال جميع مراحل عملية الفحص والمراجعة أمراً بالغ الأهمية بالنسبة للمراجع بشكل خاص ولعملية المراجعة بشكل عام وفقاً لما تقضي به معايير المراجعة الدولية، فيجب تطبيق الشك المهني في جميع مراحل عملية المراجعة، ابتداء من مرحلة التفاوض لأداء مهمة المراجعة

مروراً بمرحلة التخطيط وأداء العمل الميداني وحتى مرحلة إصدار التقرير النهائي لعملية المراجعة، وبتناول فيما يلي وباختصار بعض المفاهيم التي تشكل الإطار العام للشك المهني على النحو التالي:-

أن مصطلح الشك المهني **Skepticism** يرجع إلى المعنى اليوناني **Skeptikos** بمعنى الاستفسار للحصول على المعلومة (السقال، 2020، ص 32)، وقد عرف المعيار الدولي للمراجعة (ISAs, 240) الشك المهني على أنه " موقف من التقييم النقدي والعقل المتشكك تجاه أدلة المراجعة، للتنبيه إلى احتمال وجود أخطاء قد تأتي من الاحتيال أو الخطأ البشري"، كما تناول المعيار الدولي للمراجعة رقم (200) الشك المهني على أنه "موقف يتضمن عقلاً متشككاً، وتنبيهاً للظروف التي قد تشير إلى احتمال وجود أخطاء بسبب الخطأ أو الاحتيال، وتقييم نقدي لأدلة المراجعة". كما أهتم العديد من الباحثون بدراسة الشك المهني وتحديد مفهومه، حيث عرف أحد الباحثين الشك المهني بأنه "تقييم متزايد للمخاطر، والتأكيد على صحة المعلومات المتوفرة للمراجع أو لحساسية الأدلة التي تخفض من مخاطر الفشل في اكتشاف المخاطر وتحديدها" (السقال، 2020، ص32).

أما (Nelson, 2009, p4) فقد أكد على أن "الشك المهني يشير إلى أحكام وقرارات المراجع تعكس تقييم عال للمخاطر المتمثلة في أن التأكيد غير الصحيح مشروطاً بالمعلومات المتاحة للمراجع"، كما عرف الشك المهني بأنه "اتجاه أو موقف يتضمن الدهن المتسائل والتقييم الانقراضي لدليل المراجعة" (مصطفي، 2012، ص567)، فالشك المهني وفقاً لما ورد بالتعريفات أعلاه هو موقف يتضمن عقلاً متشككاً وتقييماً نقدياً لأدلة وقرائن المراجعة. فالحفاظ على موقف الشك المهني أثناء عملية المراجعة بأكملها يعد أمراً بالغ الأهمية لإجراء عمليات فحص ومراجعة فعالة. ينبغي تطبيق الشك المهني على كل مجال من مجالات عملية المراجعة الخارجية، بما في ذلك تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وإجراء اختبارات الضوابط والإجراءات الموضوعية للاستجابة للمخاطر المحددة وتقييم نتائج المراجع الخارجية. كما أن معايير المراجعة تتطلب من المراجعين الخارجيين كما سبق الإشارة أعلاه، أن يكونوا متشككين مهنيًا أثناء عمليات المراجعة. فالشك المهني مرتبط بوجود عقل متشكك، وتنبيه للأحداث التي قد تشير إلى الاحتيال أو الخطأ. تعلق الأمر أيضاً بكيفية تعامل المراجعين مع أدلة وقرائن المراجعة.

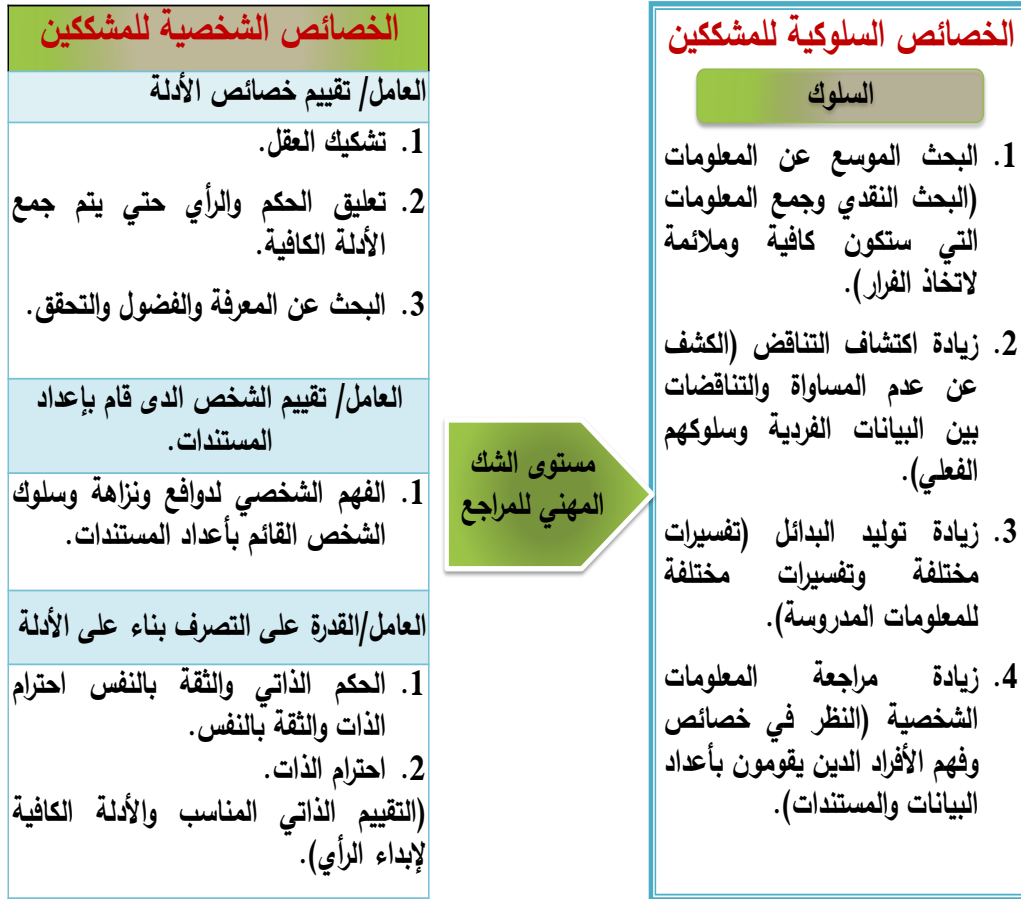
2- أهمية الشك المهني: في الواقع أن معايير المراجعة الدولية قد أولت اهتمام وتركيز متزايد على أهمية ممارسة الشك المهني والحفاظ على هذه النزعة في كل ما يتعلق بأعمال الفحص والمراجعة الخارجية، فلا يكاد يخلو معيار من تلك المعايير إلا وأشار لممارسة الشك المهني بشكل مباشر أو غير مباشر، حيث تناولت الشك المهني من خلال العديد من الفقرات بعدة معايير، فالفقرة (A-117) من المعيار رقم (315)

بشأن تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية، أشارت إلى أنه ينبغي أن يقوم المراجع الخارجي بممارسة الشك المهني، والتزام الحذر تجاه المعلومات التي قد تشير لوجود شك في مصداقية وصحة الوثائق والردود على الاستفسارات، وبالفقرة (7) من معيار المراجعة الدولي رقم (550) الأطراف ذات العلاقة، أوجبت على المراجع الخارجي الحفاظ على نزعة الشك المهني فيما يتعلق باحتمالية حدوث تحريفات جوهرية مرتبطة بعلاقات لم يتم الإفصاح عنها بين الأطراف ذات العلاقة، كما حرص العيار رقم (300) من معايير المراجعة الدولية بعنوان التخطيط لمراجعة القوائم المالية على ضرورة أن يحافظ فريق المراجعة على استجواب العقل وممارسة الشك المهني في جمع وتقييم الأدلة والقرائن.

وتشير الدراسات البحثية في هذا المجال إلى أن "الشك المهني يمكن أن يؤثر على حكم المراجع، وكذلك على تصرفات المراجع" (Maciej, 2017) وأن ممارسه الشك المهني أو ممارسته بشكل غير مقبول في الغالب يكون سبباً في عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش" (رايس و زعبيط، 2020) حيث يعد الشك المهني أمراً ضرورياً للمراجعين لتقليل الأخطاء خلال أداء مهمة المراجعة الخارجية، ويعكس المستويات العالية من الأداء المهني للمراجعين الخارجيين، مما يعزز مستوى ثقة المستفيدين في جودة مهنة المراجعة الخارجية.

وترتبط أهمية الشك المهني عادة بالحالات التي يكون للإدارة تدخل بقرارات أو أحكام تجاه القضايا المالية والاقتصادية للمنظمة، كالقرارات المتعلقة بالتمويل والاقتراض والاندماج والانفصال والاستحواذ، مما يدعو المراجعين لتطبيق الشك المهني وأجراء تقييم نقدي لكافة الأدلة والقرائن حول تلك القرارات والأحكام. هذا فضلا على أن نزعة الشك المهني مهمة جدا في ظل وجود ظاهرة الغش والاحتيال، خاصة بعد الانهيارات لكبرى الشركات بالولايات المتحدة الأمريكية كشركة (Enron) للطاقة سنة 2001، وشركة WorldCom للاتصالات سنة 2002، حيث أثارت تلك الانهيارات وفشل المراجعين أثناء عملية المراجعة، والأزمة المالية العالمية على الأهمية المتزايدة للتعبير عن شكوك المراجعين بهدف زيادة جودة المراجعة الخارجية، مما يدعو المراجع للبحث عن الأدلة والقرائن التي تدعم أو تدحض مزاعم حدوث أي أعمال غش أو احتيال بالعمليات أو البيانات موضوع الفحص والمراجعة الخارجية.

3- خصائص الشك المهني وكفاءة وفاعلية المراجعة الخارجية: يمكن توضيح خصائص وعوامل الشك المهني وتأثير الشك على سلوك المراجع من خلال نموذج Hurtt على النحو التالي:-



الشكل (2) : نموذج Hurtt خصائص الشك المهني المصدر Silivia Pretnor, 2014

من خلال نموذج Hurtt يتضح أنه حدد ثلاث مستويات من العوامل التي تتعلق بالخصائص الشخصية للمشككين، تتمثل في تقييم خصائص الأدلة في حد ذاتها من خلال استجواب العقل، بحيث لا يتم إصدار أحكام أو آراء حتي يتم استجواب العقل من خلال ما يعرف بالعصف الذهني، خاصة في حالات عدم التأكد مدفوعا بالفضول نحو البحث عن الحقيقة، أما العامل الثاني فيتمثل في تقييم الشخص القائم بإعداد البيانات وتقديم المستندات، بحيث يسعى المراجع الخارجي نحو تفهم شخصية المكلفين بإعداد البيانات لتحديد أية دوافع قد تجبرهم نحو ارتكاب أخطاء أو مخالفات أو احتيال. ويركز العامل الثالث على قدرة المراجع الخارجي على تكوين

الرأي واتخاذ القرارات بناء على الأدلة والقرائن، وهذا يتطلب تمتع المراجع الخارجي باحترام الذات وبالثقة بالنفس والحكم الداني بمعنى القدرة على تقييم الأدلة وهو ما يندرج تحت استقلالية المراجع الخارجي.

كل تلك العوامل تؤثر على مستوى الشك المهني للمراجع ويدفعهم نحو البحث عن المعلومات المفيدة لاتخاذ القرار، وتحديد أية تناقضات بين البيانات وسلوك الأفراد القائمين بأعداد البيانات وتقديم المستندات، فممارسة الشك المهني سيساهم في تحسين جودة أعمال المراجعة الخارجية من خلال رفع كفاءة وفاعلية كل مراحل عملية المراجعة الخارجية.

"تشير الدراسات إلى أن هناك ثلاثة اتجاهات للفلسفة الخاصة بجودة أداء المراجع، يتمثل الاتجاه الأول بارتباطها بمدى قدرة المراجع على الكشف عن الأخطاء والتلاعب الجوهرية، أما الاتجاه الثاني فإنه ينطلق من مدى الالتزام بمعايير المراجعة، ويرى مؤيدو هذا الاتجاه أنه من الأساسيات لتحقيق جودة الأداء المهني للمراجع، وترتبط المعايير الخاصة بالأداء بالسمات الشخصية لديه مثل النزاهة والموضوعية والاستقلالية والكفاءة، التي ينبغي توافرها للقيام بالمهام المكلف بها، أما الاتجاه الثالث، يتمثل بتدني الخطر الكلي للمراجعة الخارجية، وذلك عند تنفيذ بتقليل مخاطر الاكتشاف ومن ثم تدنيه المخاطر الكلية" (Ghufran & Abbas, 2023). ففي مرحلة الارتباط بالعمل وأجراء الدراسات الميدانية لطبيعة نشاط العمل والبيئة الصناعية التي تشتغل في إطارها، والتي تتطلب ممارسة الشك المهني تجاه ما يمكن أن يشوب الإدارة من خلل في النزاهة والموضوعية مما يدفع بالمراجع إلى الامتناع عن قبول المهمة أو أخذ ذلك بعين الاعتبار عند التخطيط لعملية المراجعة، حيث تعد هذه المرحلة من أهم مراحل عملية المراجعة، والتي تعتمد بشكل أساسي على تقييم نظم الرقابة والضبط الداخلي، وتقييم الأهمية النسبية للبنود والحسابات وحصر المخاطر المصاحبة لتلك البنود والحسابات، والتي تحتاج من المراجع أن يوليها عناية خاصة والتي تحتاج لممارسة أعلى مستويات الشك المهني، فبناء على نتائج هذا التقييم سيتم إعداد برنامج المراجعة الفني والزمني وتحديد إجراءات وخطوات المراجعة المزمع تنفيذها.

أن مرحلة التنفيذ لخطط وبرامج وإجراءات المراجعة الميدانية تمكن المراجع من أن يصل إلى تأكيدات بشأن أعمال الغش والاحتياال أو الأخطاء التي يمكن أن تكون حدثت من قبل الإدارة وموظفيها، مما يحسن من كفاءة وفاعلية أعمال الفحص والمراجعة الخارجية، فمن خلال هذه المرحلة يقوم المراجع بتقييم مدى كفاية وملائمة الأدلة والقرائن، وتقييم الأسس الفنية والمحاسبية التي اعتمدها الإدارة في إصدار تقاريرها المالية والمحاسبية، ومدى التزامها بالمعايير والمبادئ المحاسبية وأتباع السياسات والقوانين التي يجب أن تعمل المنظمة في إطارها، الأمر الذي سينعكس إيجاباً على إصدار الأحكام والآراء النهائية للمراجع بشأن نتائج عمل الفحص والمراجعة الخارجية، حيث يلعب الشك المهني دوراً مهماً بهذه المرحلة بما يقدمه من دعم لنتائج المراجعة وبلورة رأي المراجع الخارجي.

الدراسة الميدانية:

تعد هذه الدراسة من الدراسات الميدانية، اعتمد فيها على توزيع استمارة استبيان للحصول على المعلومات المتعلقة بدور الشك المهني في الرفع من كفاءة وفاعلية المراجعة الخارجية. وسنتولى فيما يلي وصف كامل لاستبيان الدراسة والعينة التي شملتها الدراسة، كما يتم عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالمعلومات المتحصل عليها من قبل المشاركين في تعبئة استمارة الاستبيان، وعرض للمقاييس الإحصائية المستخدمة وذلك على النحو التالي:

وصف الاستبانة وعينة الدراسة:

قسم الاستبيان لجزيئين رئيسيين، الجزء الأول تناول المعلومات العامة عن المشارك وهي (المؤهل العلمي- نوع المؤهل- سنوات الخبرة)، وتكمن أهمية هذا الجزء من الاستبيان في الحصول على معلومات عامة عن المشاركين، حيث إن مثل هذه المعلومات تعطي انطباع عن خبرة ومقدرة المشارك الفنية والمهنية، ومدى إدراكه لطبيعة الفنية والعلمية لموضوع الاستبيان، فضلاً عن مدى توافق تلك الخبرات والمؤهلات مع طبيعة الموضوع، إذ كلما كانت تلك المتغيرات متوافقة مع طبيعة الموضوع كانت إجابات المشاركين أكثر دقة وموضوعية (موثوقية)، باعتبار إن المشاركين في هذه الحالة أكثر التصاقاً بطبيعة الموضوع، ويمكن الاعتماد على إجاباتهم في الوصول إلى نتائج يمكن التأسيس عليها في قبول أو رفض الفرضيات التي بُنيت عليها الدراسة.

أما الجزء الثاني من الاستبيان فقد تناولت الأسئلة الفنية ذات العلاقة بدور الشك المهني في الرفع من كفاءة وفاعلية المراجعة الخارجية، وقسم هذا الجزء إلى محورين، تناول المحور الأول إلى أي مستوى يمارس المراجعين الخارجيين الشك المهني، أما المحور الثاني فيتناول أهمية الشك المهني الذي يمارسه المراجعين الخارجيين في الرفع من كفاءة وفاعلية المراجعة الخارجية، وقد كانت هناك خمسة مستويات للإجابة وفقاً لمقاييس (ليكرت) (Likert Scale) وذلك عن كل فقرة من فقرات الاستبيان وهي وفق الآتي:

الجدول (1): مستويات الإجابة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي

مرتفع	مرتفع إلى حد ما	محايد	متدني	متدني جداً
5	4	3	2	1

كما تم تحديد درجة الموافقة على أسئلة الاستبيان على النحو:

- 1 - درجة الموافقة كبيرة، وهي الفقرات ذات المتوسطات الحسابية التي تساوي أو تزيد عن (3.5) والتي إذا ما قربت إلى اقرب رقم صحيح تصبح (4) .
- 2- درجة الموافقة متوسطة، وهي الفقرات التي تنحصر (2.5 - 3.5) أي إنها تقل عن (3.5) وتساوي أو تزيد عن (2.5) والتي إذا ما قربت إلى اقرب رقم صحيح تصبح (3) .
- 3 - درجة الموافقة متدنية، وهي الفقرات التي تقل متوسطها الحسابي عن (2.5) والتي إذا ما قربت إلى اقرب رقم صحيح تصبح (2).

عينة الدراسة:

تم توزيع استمارة الاستبيان على عينة قصديه من المراجعين الخارجيين اختيرت بعناية من المكاتب العاملة وذات الخبرة الطويلة في هذا المجال والمكاتب التي تتميز بكبر حجم العمليات التي تقوم بانجازها، ووزع الاستبيان عن طريق التسليم المباشر للمراجعين الخارجيين المعنيين بالمشاركة في تعبئة استمارة الاستبيان، حيث استمرت فترة توزيع الاستبانة لمدة تجاوزت ستون يوماً، حتي تمكنا من الوصول لأكبر عدد ممكن من المراجعين الخارجيين وفق المميزات المذكورة أعلاه، وتم توزيع عدد 84 استمارة استبيان، أسترجع منها 63 استبانة صالحة لعملية التحليل بنسبة 75%، وعلية فأن نتائج الدراسة التي يتم التوصل إليها ستكون محدودة بالعينات التي تم جمعها من خلال استمارة الاستبيان، خاصة وأنة لم تجري فيما سبق دراسات تناولت الشك المهني على وجه الخصوص، وبالتالي ستزود هذه الدراسة الباحثين والممارسين لمهنة المراجعة بمدخل يمكن الاستناد إليه لإجراء دراسات وأبحاث حول موضوع الشك المهني وعلاقته بأعمال الفحص والمراجعة، هذا فضلاً عن إعطاء صورة عن الوضع الحالي للممارسة الحالية للشك المهني.

المقاييس الإحصائية المستخدمة في التحليل

صدق الاستبانة:

يشير مصطلح المصدقية (Credibility) في هذا الصدد إلى أن الاستبيان يعكس المحتوى المراد قياسه وفقاً لأوزانه النسبية، وقد تم اعتماد أكثر الطرق شيوعاً وأشهرها استخداماً لدى الباحثين للتأكد من صدق الاستبانة وهو أسلوب صدق المحكمين، حيث تم عرض الاستبيان على محكمين مختصين في مجال المحاسبة والمراجعة، ومن ذوي الخبرة في أعمال الفحص والمراجعة.

ثبات الاستبانة:

لقياس ثبات الاستبانة (Reliability) فقد تم الاستناد لطريقة كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)، حيث تعتمد هذه الطريقة على قياس الاتساق الداخلي للاستبانة، وتعطي فكرة عن مدى اتساق الأسئلة مع بعضها البعض ومع كل الأسئلة بصفة عامة، بحيث تعطي نفس النتائج إذا ما تم إعادة تطبيقها على نفس مفردات العينة عدة مرات وخلال نفس الفترة الزمنية، وتعد القيمة الأفضل لمعامل كرونباخ ألفا ما بين (0.7 - 0.8) وتم قياس معامل الثبات للاستبانة وكانت نتيجة القياس $X = 72.65\%$ ، وهذه النسبة تقع في المدى الأفضل لمعامل كرونباخ ألفا، وهي نسبة تؤكد صدق وثبات وصلاحية الاستبيان والاعتماد على نتائجها لتحقيق أهداف الدراسة.

جدول (2): قياس الاتساق الداخلي للاستبانة باستخدام معامل كرونباخ ألفا

المحور	عدد الفقرات	قيمة كرونباخ ألفا
الأول	19	71.5
الثاني	7	73.8
الدرجة الكلية		72.65%

مقاييس الإحصاء الوصفي:

تم استخدام مقاييس الإحصاء الوصفي لوصف مجتمع الدراسة وإظهار خصائصه، بالاعتماد على النسب المئوية، وتحليل إجابات أفراد العينة وترتيب متغيراتها حسب أهميتها النسبية، بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

المعلومات العامة: من الجدول (3) أعلاه يمكن ملاحظة أن أغلب الأفراد المشاركين في ملئ استمارة الاستبيان تتوافر لديهم الخبرة والمقدرة العلمية والفنية المرتبطة بموضوع الدراسة، وتتوافق مؤهلاتهم العلمية وطبيعتها مع طبيعة الموضوع، حيث أتضح أن 85.7% من المشاركين في ملئ الاستبانة من المحاسبين، مما يشير لاملاكهم الدراية الكافية حول أعمال المحاسبة والمراجعة، والمتطلبات الأساسية لتنفيذ أعمال الفحص والمراجعة، ويدعم نتائج الدراسة ويرفع من مستوى الثقة في النتائج التي تسفر عنها الدراسة. ويعزز ذلك أيضا أن

90.5% من أفراد العينة من حملة مؤهل البكالوريوس، وهذا الأمر يشير إلى قدرة المجيبين على فهم الموضوع واستيعاب الأسئلة والإجابة بشكل صحيح.

جدول (3): توزيع المشاركين على أسئلة الاستبانة حسب العوامل الديمغرافية

المتغير	الفئة	العدد	النسب المئوية
المؤهل العلمي	دكتوراه	1	%1.6
	ماجستير	3	%4.8
	بكالوريوس	57	%90.5
	أخرى	2	%3.1
نوع المؤهل	محاسبة	54	%85.7
	إدارة أعمال	4	%6.3
	أخرى	5	%8
سنوات الخبرة	من 5 سنوات إلى أقل من عشر سنوات	9	%14.3
	من عشر سنوات إلى أقل من 15 سنة	37	%59
	أكثر من 15 سنة	17	%26.7
		63	%100

تحليل الأسئلة الفنية: يلاحظ من نتائج الجدول (4) أعلاه إن المتوسط العام لجميع المتوسطات الحسابية لجميع إجابات المشاركين يساوي (4.10)، في حين أظهر التحليل أن الانحراف المعياري بلغ (0.76)، وهي حسب مقياس ليكرت الخماسي تشير إلى درجة إجابة "موافق"، مما يشير إلى اتفاق أفراد العينة على ممارسة الشك المهني من قبل المراجعين الخارجيين وبدرجة مرتفعة عند أداء مهام الفحص والمراجعة، إلا أن هناك اتجاه متوسط بخصوص فهم العلاقات الشخصية لمعرفة دوافع الإدارة من وراء تصرفاتها وقراراتها، حيث بلغ المتوسط الحسابي

(3.22) وبانحراف معياري قدرة (1.6) بدرجة موافقة متوسطة، مما قد يشير لوجود صعوبات لدى المراجعين الخارجيين في فهم ومعرفة الدوافع الشخصية للإدارة من وراء تصرفاتها وقراراتها والتي قد تكون غير واضحة بشكل كاف، كما أن هناك اتجاه متوسط لعدم قبول الأدلة والقرائن ادا لم يتم من الحصول على معلومات إضافية. وبشكل عام يمكن القول بقبول الفرضية الأولى التي تقول بأن (يمارس المراجعين مستويات مرتفعة من الشك المهني عند مراجعة وفحص القوائم والتقارير المالية).

جدول (4): المحور الأول: مستوى ممارسة المراجعين للشك المهني

رقم الفقرة	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
1	العقل المتسائل	4.41	0.62	2	مرتفعة
	أضع التساؤلات والافتراضات حول البنود موضوع الفحص والمراجعة. لتكوين معتقدات من خلال تلك التساؤلات والافتراضات.				
2	اعمل على التحقق من الأدلة والقرائن والمعلومات بعناية ودقة. خاصة في حالات عدم التأكد وعدم اليقين.	4.30	0.41	7	مرتفعة
3	لا يتم قبول الأدلة والقرائن ادا لم تتمكن من الحصول على معلومات إضافية.	2.84	0.87	18	متوسطة
4	تطبيق الحكم	4.49	0.49	1	مرتفعة
	تعليق الآراء والأحكام يساعد على البحث والتعرف عن الاتساق بين الأدلة والقرائن والمعلومات المتحصل عليها.				
5	لا يتم اتخاذ قرار أو إصدار حكم إلا بعد الحصول على الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة.	4.26	0.65	8	مرتفعة
6	لا يمكن قبول الأدلة والقرائن المتاحة حتي في حالة لم تشكل المعرفة لدى المراجع.	4.23	0.66	9	مرتفعة
7	البحث عن المعرفة	4.35	0.68	4	مرتفعة
	يتم ممارسة مزيدا من الفضول ونملك رؤية استطلاعية واهتمام بكافة جوانب عملية المراجعة للحصول على الأدلة والقرائن والمعلومات.				
8	نقص المعرفة يقلل من الشكوك ويدعوا للاعتماد على تقديرات الإدارة، مما يزيد من التحريفات الجوهرية.	4.22	0.62	10	مرتفعة
9	أدراك العلاقات الشخصية:	3.22	1.6	16	متوسطة

				فهم العلاقات الشخصية لمعرفة دوافع الإدارة من وراء تصرفاتها وقراراتها. وتقييم الأدلة والقرائن.	
مرتفعة	15	0.59	3.96	الاهتمام بفهم الدوافع الشخصية للمكلفين بمهام أعداد وتقديم المعلومات يساهم في التشكيك في تصرفات وقرارات الإدارة.	10
مرتفعة	12	0.71	4.19	الحكم الذاتي يتم إجراء تقييم موضوعي للأدلة والقرائن وتحديد كافية لإصدار أحكام.	11
مرتفعة	6	0.91	4.32	التحلي بروح بالشجاعة عند اتخاذ القرارات وإصدار الأحكام بعيدا عن أية تدخل من الإدارة.	12
مرتفعة	5	0.86	4.34	يتمتع المراجع بالاستقلالية في أداء الرأي والحكم الذاتي والأخلاقي.	13
مرتفعة	13	0.93	4.15	لا يتم قبول المعلومات بسهولة ويمكن تحديد التناقضات والمغالطات بتلك الأدلة.	14
مرتفعة	14	0.75	3.98	احترام الذات يلتزم المراجع بمستوى عالي من احترام الذات واعتقاد المراجع بقدراته.	15
مرتفعة	17	0.72	3.92	يمارس المراجع مهامه بكل هدوء وعدم انزعاج مما يساعده على تحقيق أهداف مهمة المراجعة.	16
مرتفعة	11	0.74	4.21	الثقة بالنفس احد سمات تشكيل المواقف وفهم الأحداث وتوجيه الأداء.	17
مرتفعة	3	0.82	4.40	يقاوم المراجع أية محاولات الإقناع من جانب الإدارة بالأدلة والمعلومات التي تقدمها.	18
مرتفعة		0.76	4.10	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	

تشير نتائج الجدول (5) أعلاه إلى أن المتوسط العام لجميع عبارات المحور الثاني والمتعلقة بدور دور الشك المهني في الرفع من كفاءة وفاعلية المراجعة الخارجية، كان (3.79)، وبانحراف معياري قدرة (0.70) مما يشير إلى أن الموافقة على الإجابات لجميع فقرات الفرضية كانت مرتفعة، مما يدعو إلى قبول الفرضية الثانية التي مفادها (يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05%) بين استخدام الشك المهني لمراجع الحسابات الخارجي وكفاءة وفعالية المراجعة الخارجية).

الجدول (5): لمحور الثاني: دور الشك المهني في الرفع من كفاءة وفاعلية المراجعة الخارجية

رقم الفقرة	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
1	المحتوي أُمعلوماتي لتقرير المراجعة يعكس سلامة الإجراءات المختارة التي يعتمد عليها حكم المراجع وتقييم المخاطر وتحديد الأهمية النسبية والأخطاء الجوهرية.	3.30	1.61	8	متوسطة
2	المحتوي أُمعلوماتي لتقرير المراجعة يقدم تفسيرات وقياسات ومؤشرات تدعم اتخاذ القرارات الاقتصادية.	3.85	0.94	5	مرتفعة
3	المحتوي أُمعلوماتي لتقرير المراجعة يعكس معقولية التقديرات والسياسات المحاسبية وكفاءة العرض للبيانات المالية.	3.99	0.63	4	مرتفعة
4	تقرير المراجعة يعبر عن الدليل المادي على أداء مهمة الفحص والمراجعة في إطار معايير المراجعة المتعارف عليها وفي إطار القواعد السلوكية المنظمة للمهنة.	3.36	1.52	7	متوسطة
5	تبرز جودة المحتوى أُمعلوماتي لتقرير المراجعة في كونه أداة يمكن من خلالها الحكم على حسن قيام إدارة المنظمة بالمهام الموكلة أليها في إطار السياسات واللوائح والقوانين.	3.37	1.2	6	متوسطة
6	أحكام وأراء المراجعين تتم على مستوى عالي من العناية المهنية الواجبة إزاء كل ظروف وجوانب عملية المراجعة.	4.08	0.68	3	مرتفعة
7	يدعم الشك المهني قوة وصلاحيه أساليب المراجعة في توفير أدلة أثبات كافية وصالحة لتوفير أساس لإبداء الرأي وإصدار الأحكام.	4.18	0.58	1	مرتفعة
8	الشك المهني يمكن المراجعين من تكوين وتنمية خبراتهم الشخصية والمهنية .	4.17	0.62	2	مرتفعة
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	3.79	0.70		مرتفعة

اختبار فرضيات الدراسة:

- اختبار الفرضية الأولى: يوضح الجدول(6) قيمة اختبار الفرضية الثانية t المحسوبة والظاهرة بقيمة (25.228) اكبر من قيمة t الجدولية وهي (1.997)، كما أن دلالة (sig) هي (0.000) اقل من (0.05) وبهذه القيمة يتم قبول الفرضية الأولى التي تقول "يمارس المراجعين مستويات مرتفعة من الشك

المهني عند مراجعة وفحص القوائم والتقارير المالية". مما يعني لاختبار هذه الفرضية تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات عينة الدراسة على الفقرات الخاصة بالفرضية الأولى.

الجدول (6): نتائج اختبار t-test لعينة واحدة للفرق بين تقديرات العينة

المتوسط الحسابي	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	مستوى الدلالة Sig
المتوسط الحسابي لتقديرات العينة	4.10		
مدى الإجابة	0.76	25.228	1.997
			0.000

• اختبار الفرضية الثانية:

لاختبار الفرضية الثانية (يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05%) بين الاعتماد على خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات الخارجي وكفاءة وفعالية المراجعة الخارجية). تم استخدام اختبار الانحدار البسيط وكانت النتائج وفق الجدول (7)

الجدول (7): نتائج الاختبار الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الثانية

T المحسوبة	t الجدوليه	t المعنوية sign- t	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2	النتيجة
3.050	1.697	0.000	0.122	0.05	قبول الفرضية

يوضح الجدول (7) العلاقة بين ممارسة الشك المهني من قبل المراجعين ورفع كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية، إذ أظهرت النتائج وجود علاقة ذات دلالة إحصائية للمتغيرين عند مستوى ثقة 95%، حيث بلغ معامل الارتباط 0.122 أما معامل التحديد فقد بلغ 0.05، ما يؤكد هذه العلاقة هو قيمة t الجدوليه 1.697 ، ومنة نقر بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة الشك المهني والرفع من كفاءة وفعالية المراجعة عند مستوى دلالة 0.05.

النتائج والتوصيات.

1- نتائج الدراسة. من خلال الإطار العام والإطار النظري للدراسة، وتحليل بيانات الدراسة ونتائج اختبار

الفرضيات، توصلت الدراسة للنتائج التالية:-

✓ اتفاق أفراد العينة على ممارسة الشك المهني وفق الخصائص الواردة بنموذج Hurtt والمتتمثلة في (العقل المتسائل، البحث عن المعرفة، تعليق الحكم، إدراك العلاقات الشخصية، الحكم الذاتي، احترام الذات) من قبل المراجعين الخارجيين، وبدرجة مرتفعة عند أداء مهام الفحص والمراجعة للقوائم والتقارير المالية.

- ✓ أن هناك اتجاه متوسط بخصوص فهم العلاقات الشخصية لمعرفة دوافع الإدارة من وراء تصرفاتها وقراراتها.
- ✓ هناك اتجاه بدرجة متوسطة لعدم قبول الأدلة والقرائن إذا لم يتم الحصول على معلومات إضافية حول الأدلة والقرائن المتحصل عليها.
- ✓ لخصائص الشك المهني دور مهم في الرفع من كفاءة وفاعلية المراجعة الخارجية.
- ✓ هناك أجماع بين أفراد العينة وبدرجة متوسطة بالاتفاق على أن المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة يعكس سلامة الإجراءات المختارة التي يعتمد عليها حكم المراجع وتقييم المخاطر وتحديد الأهمية النسبية والأخطاء الجوهرية.
- ✓ اتفقت إجابات العينة وبدرجة متوسطة على أن تقرير المراجعة يعبر عن الدليل المادي على أداء مهمة الفحص والمراجعة في إطار معايير المراجعة المتعارف عليها وفي إطار القواعد السلوكية المنظمة للمهنة.
- ✓ أكدت إجابات أفراد العينة وبدرجة متوسطة على أن جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة تبرز في كونه أداة يمكن من خلالها الحكم على حسن قيام إدارة المنظمة بالمهام الموكلة أليها في إطار السياسات واللوائح والقوانين.
- 2- توصيات الدراسة. من خلال نتائج الدراسات السابقة يري الباحث إدراج التوصيات التالية:
- ✓ التمسك وبشكل متزايد بخصائص الشك المهني، لما له من دور في دعم استقلالية المراجع الخارجي، وانعكاس ذلك على كفاءة وفاعلية المراجعة الخارجية.
- ✓ ضرورة تمسك المراجعين بالحصول المعلومات الكافية حول الأدلة والقرائن وكافة المؤشرات التي قد تنم عن وجود غش أو تلاعب أو احتيال مهما كان طبيعته.
- ✓ ضرورة العمل على أن يتوفر لدى المراجع المقدرة على التعليم المستمر والخبرة العلمية والعملية والاستقلالية والحياد، فضلا عن القدرة على تحليل المخاطر وتقييم لأدلة والقرائن، مع توفر سمات أو خصائص بالمراجع تتمثل في العقل المشكك والمتسائل وتوخي الحذر، خاصة مع انتشار استخدام الأجهزة الالكترونية في إدارة العمليات المالية والمحاسبية، وانتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري.

Characteristics of Professional Skepticism and its Role in Increasing the Efficiency and Effectiveness of External Audit.

An exploratory study from the point of view of external auditors

Abstract:

The aim of the study is to identify the concept, importance and characteristics of professional skepticism, and to identify the role of professional skepticism in increasing the efficiency and effectiveness of examination and audit work, by identifying the levels of application of the characteristics of professional skepticism, and the extent of its reflection on audit work in the Libyan environment.

To achieve the objectives of the study and its main hypotheses, a questionnaire form was designed as a tool to collect the necessary data for the study. It was distributed to a selected Purposeful sample of external auditors. 84 questionnaires were distributed, and 63 questionnaires were retrieved, at a rate of 75%. To analyze the questionnaire questions and show the results. Appropriate statistical analysis methods derived from the SPSS statistical analysis program were used, which are consistent with the objectives and hypotheses of the study.

The study reached several results, the most important of which is the agreement of the sample members to exercise professional skepticism according to the characteristics mentioned in the Hurtt model, which are (the questioning mind, the search for knowledge, suspension of judgment, awareness of personal relationships, self-control, and self-esteem), by external auditors, and to a degree High when performing examination and review tasks for financial statements and reports.

A number of recommendations were issued, including the necessity of adopting the concept of continuing education and training, because of its role in developing the academic and professional capabilities and capabilities of auditors. Following up on scientific developments and identifying methods of deception and fraud, especially with the widespread use of electronic devices in

managing financial and accounting operations, and the spread of the phenomenon of financial and administrative corruption in the Libyan state.

المراجع:

أولاً / المراجع العربية:

1. ابو ستاله، ابولقاسم محمود، (2021) "إدراك المراجع الخارجي الليبي بأهمية تطبيق المراجعة الالكترونية في عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بمدينة طرابلس:" مجلة البحوث والدراسات الاقتصادية، الأكاديمية الليبية / درنة، المجلد السادس عشر، العدد 6، يونيو.
2. الحداد، علي أحمد، "الأسس العلمية والعملية المراجعة الحسابات"، الطبعة الأولى، منشورات جامعة طرابلس، ص97، 2010.
3. الحداد، علي احمد، (2023) "ما مدى توفر متطلبات فحص ومراجعة الأنظمة المحاسبية الالكترونية بالمراجعين القانونيين في إطار معايير المراجعة المتعارف عليها"، العدد السادس عشر، يونيو.
4. انبية، صلاح الدين الشارف المبروك، "التحديات التي قد تواجه المراجع الليبي عند مراجعته لحسابات الشركات المتعاملة بالتجارة الإلكترونية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة طرابلس، 2015.
5. أفضلي، علي حامد، (2022)، "دور الشك المهني في تحسين جودة المراجعة الخارجية في ظل رقمته العمليات" المحلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، المجلد الثالث عشر، العدد الثاني، مارس.
6. السقال، ألاء عبد الناصر، (2020)، "أهمية علاقة الشك المهني في تدقيق الحسابات ومخاطر أعمال العميل في جودة الحكم المهني"، رسالة ماجستير منشورة، المعهد العالي للإدارة ، سوريا.
7. ابو الفضل ، عبد العال مصطفى، (2022): إطار مقترح لخصائص الشك المهني وأثره على سلامة حكم مراقبي الحسابات على تقييم الإدارة لغرض الاستمرارية" <https://search.mandumah.com/Record/1101963>
8. الطائي، بشري فاضل، (2017)، "تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 18، المجلد 24.

9. القوي، مروان و وصافار، عمر محمد (2019). دوافع ومبررات الغش في القوائم المالية: " من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والمراجعين بجهاز المراجعة المالية في ليبيا . " مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد 14 .

10. رايس، سفيان، زعبيط، نور الدين(2020)، " أثر سلوك الشك المهني للمدقق الخارجي على تعزيز جودة المحتوي المعلوماتي لتقرير المراجعة"، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 31، العدد 1، يونيو .

11. خليدة، عابي، يعقوب، محمد،(2020)"دراسة العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات"محلة الدراسات الاقتصادية والمالية" جامعة الوادي، العدد السابع، المجلد الثاني.

12. منيع مصطفى، الارب، احمد، "معوقات مراجعة حسابات الشركات الليبية التي تتعامل في التجارة الالكترونية: مجلة الأستاذ، العدد 6، الجزء الأول، ربيع 2014.

13. موسي، على محمد، "اثر تطبيق المراجعة الالكترونية على مخاطر المراجعة"، مجلة كلية الاقتصاد للبحوث العلمية، كلية الاقتصاد، جامعة الزاوية، المجلد 4، العدد 4، ديسمبر 2019.

14. مصطفى، محمود حسن(2012)،"دور الشك المهني في تحسين جودة الحكم المهني للمراجع" دار المنظومة،

[HTTP://SEARCH.MANDUMAH.COM](http://search.mandumah.com)

15. تقرير ديوان المحاسبة لسنة 2022، الموقع الرسمي لديوان المحاسبة <https://www.audit.gov.ly/ar/>

16. منظمة الشفافية الدولية <https://www.transparency.org/en>

تانياً / المراجع الأجنبية

- [1] Akira Nin,(2013) "Evolution of Professional Skepticism and Its Thought Background" Bu araştırma 19-22 Haziran tarihlerinde İstanbul'da yapılan 3rd Balkan and Middle East Countries Conference on Accounting and Accounting History (3rd BMAC)'de sunulmuştur.
- [2] Ardiani Ika Sulistyawati1 & Aprih Santoso,(2021)" Auditor's Professional Skepticism: An Empirical Study At Public Accounting Firm in Central Java Province " ,Journal Akuntansi/Volume XXV, No. 01 June: 85-100 ,DOI: <http://dx.doi.org/10.24912/ja.v24i2.699>.
- [3] Ghufraan Alaa Jabbar, Abbas Hamid Yahya,(2023) "The impact of the Practice of Professional Doubt on the Quality of the Auditor's Performance in Iraq". Journal of Accounting and Financial StudiesVOL.18, ISS.63,

- [4] Joseph F. Brazel,(2019) “The Outcome Effect and Professional Skepticism”. American Accounting Association. Current Issues in Auditing, Vol. 13, No. 1, DOI: 10.2308/cia-52337, spring, pp. P7–P16.
- [5] Maciej Ciolek,(2017) “Professional Skepticism in Auditing and its Characteristics ARACTERISTICS” . Global Challenges of Management Control and Reporting, nr 474.
- [6] Yaser Hamshari, Haitham Ali, Mohammad Alqam (2021) “The Relationship of Professional Skepticism to the Risks of Auditing and Internal Control, and the Discovery of Fraud and Core Errors in the Financial Statements in Jordan”, Academic Journal of Interdisciplinary Studies, March, Vol 10 No 2.
- [7] Thalia Betri, (2019) “The Effect of Professional Skepticism, Expertise, Audit, Fee, and Audit Risk on Auditor’s Opinion with Client Preference as Moderator” Economics and Business, Volume 2, Number 1, June 2019, <http://journals.ums.ac.id/index.php/mijeb>
- [8] Silvija Pretnar Abičić,(2014) "Professional Skepticism of Auditors and Risk of Fraudulent Financial Reporting, Journal of Accounting and Management, 2014
- [9] Mark W. Nelson (2009) “A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing” Auditing: a AJjournal of Practice& Theory, Vol. 28, No. 2.
- [10] Razana Juhaida Johari, Tarmizi Mohd Hati, Sayad Alwee Hussein Sayad Hussein(2022)".Factors Influencing Auditors' Professional Skepticism: Malaysian Evidence". Universal Journal of Accounting and Finance, Vol. 10, No. 1, pp. 243-253,. DOI: 10.13189/ujaf.2022.100125.
- [11] Sayad Alwee , Tkiah Mohd, Norman Mohd, Romlah Jaffar, (2017)“ Professional Skepticism and Auditors Assessment of Misstatement Risks: "The Moderation Effect of Experience and Time” Economics and Sociology .vol,10 no,4, .