

دور الشك المهني في تحسين جودة المراجعة الخارجية

في ظل رقمنة العمليات

إعداد

الباحث/ علي حامد كميل الفضلي

المقدمة

أعلنت هيئة أسواق المال الكويتية إطلاق إستراتيجيتها للتحويل الرقمي، إذ إن هذا الإعلان لم يمثل نقطة البداية في هذا الإطار، إنما أتى تنويجاً للعديد من المبادرات والمشاريع التي بدأتها خلال السنوات القليلة الماضية، وتناولت الكثير من جوانب أنشطتها، وكان من الأهمية بمكان بلورة تلك الجهود في إطار "إستراتيجية" متكاملة محددة الأطر والبرامج تتدرج في إطارها كل المبادرات والجهود ذات الصلة¹³⁵.

واستراتيجية التحويل الرقمي " لدى الهيئة وإن مثلت في جانب منها "استحقاقاً إستراتيجياً" يستهدف تحقيق أحد أهداف إستراتيجيتها الراهنة (٢٠١٩/٢٠٢٢-٢٠٢٣/٢٠٢٢) المتعلق بتطوير بنائها المؤسسي، وتنمية مواردها البشرية، في إطار سعيها الدائب لامتلاك مقومات الريادة كجهة إشرافية رقابية، فإن أهدافها المنشودة جراء إستراتيجيتها للتحويل الرقمي تتخطى في واقع الأمر "إطار الاستحقاق الاستراتيجي" للهيئة ذاتها حيث تضع "التوجهات الإستراتيجية التنموية للدولة نصب عينها في مختلف مبادراتها الإستراتيجية، وأنها تعمل دوماً على مواقتها بما يخدم المستهدفات التنموية الحكومية ليساهم في تحقيق رؤية "كويت جديدة" مسؤولة الجميع .

أن إستراتيجية "رقمنة العمليات" أنت تنويجاً لبرنامج مسبق للتحويل الرقمي بدأ مع نهاية ٢٠١٩، وتضمن العديد من المبادرات والجهود الهادفة لإيجاد بيئة عمل إلكترونية تعتمد برامج تقنية حديثة لأداء المهام الإدارية والمالية أساساً لها، كالبوابة الإلكترونية للهيئة التي تعد حقيقة بمنزلة منصة خدمات جامعة للجهات المشمولة برقابة الهيئة، بدءاً بخدمات التراخيص والتسجيل، وخدمات إدراج الشركات، وخدمات تقارير المراجع، والتقارير السنوي لمكافحة غسل الأموال والإرهاب، وصولاً للخدمات البريدية والمراسلات وتقارير الحوكمة. ويعد الشك المهني أحد العوامل المهمة المؤثرة على كفاءة أحكام وقرارات مدقق الحسابات، حيث إن نقص المستوى المطلوب من الشك المهني يعتبر ضمن قائمة أكبر عشر أوجه من جوانب القصور المرتبطة بتدقيق حالات الغش والاحتيال، كما ويعتبر الشك المهني من المفاهيم الجوهرية والضرورية لممارسة مهنة المراجعة، ومن دونه لا يمكن للمدقق أن يصل إلى تأكيد معقول على مدى صحة أدلة الإثبات والمعلومات التي حصل عليها من قبل الإدارة محل المراجعة الخارجية ومن خلو القوائم المالية من حالات الغش والانحرافات والأخطاء الجوهرية، وإن امتلاك المراجع لخصائص الشك المهني وممارسته للشك المهني أثناء عملية المراجعة الخارجية تؤدي إلى زيادة جودة المراجعة الخارجية وبالتالي رفع ثقة المجتمع المالية بمهنة المراجعة الخارجية من جديد بعد تعرضها لأزمات عديدة أدت إلى فقدان المجتمع المالي الثقة بمهنة المراجعة¹³⁶. ونظراً لأهمية الشك المهني في مجالات المراجعة الخارجية اعترفت معايير المراجعة الخارجية بأهميته في الممارسة المهنية، نظراً لأن بذل العناية المهنية يتطلب من المراجع ممارسة الشك المهني . كما أن البحوث

¹³⁵ الشاعر، ٢٠١٨، أثر خصائص الشك المهني ومدقق الحسابات على تقييم مدى ملاءمة الأنظمة المالية والإدارية لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية. دار شعاع للنشر و العلوم . حلب . الجمهورية العربية السورية .

¹³⁶ مصطفى، ٢٠١٧: دور الشك المهني في تحسين جودة الحكم المهني للمدقق - دراسة ميدانية . المؤتمر الدولي الرابع . مهنة المحاسبة والمراجعة والازمة المالية والمتغيرات العالمية والمحلية - الظلال..... الرؤى . ٢٠ فبراير

المحاسبية شجعت الشك المهني الذي يتفاعل مع العوامل الأخرى في التأثير على أحكام وقرارات المراجعة. حيث إن الشك المهني يعبر عن أحكام المراجع وقراراته التي تعكس تقديرات مرتفعة لمخاطر عدم صحة وموثوقية المعلومات .

كما أن معيار المراجعة الخارجية الأمريكي SAS. 99 قد أعاد التأكيد على حاجة مدققي الحسابات لممارسة الشك المهني عند تقييم الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال؛ مما يوجي بأهمية ممارسة الشك المهني عند تقييم المخاطر؛ نظراً لأنه يعد مؤشراً على أحكام وقرارات المراجع التي تعكس تقييمات مرتفعة لمخاطر المراجعة الخارجية. وقد كشفت فضيحة شركة (Enron) أن عدم ممارسة المدققين المستوى المطلوب من الشك المهني في أحكامهم وقراراتهم المتعلقة بتقييمات مخاطر المنشأة يعتبر من أهم أسباب فشل المراجعة الخارجية .

وتعد مرحلة تقييم الأنظمة الإدارية والمالية لمنشأة العميل أحد أهم مراحل عملية المراجعة، نظراً لما يترتب عليها من تأثير على كفاءة الأداء المهني لذا يعد المراجع مسؤولاً عن تقييم الأنظمة الإدارية والمالية لمنشأة العميل.¹³⁷

مشكلة الدراسة

الشك المهني له دور فعال ومهم جداً في اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية، كما أن له دوراً في زيادة قدرة المراجع على تقييم مدى ملاءمة الأنظمة الإدارية والمالية والرقابية، وقد أظهرت بعض الدراسات في البيئة العربية وجود قصور في مستوى الشك المهني لدى المراجعين العرب في ظل رقمنة العمليات المالية للشركات سواء حكومية أو خاصة . ومن خلال ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية :

- (١) هل توجد علاقة بين استخدام الشك المهني لمراجع الحسابات الخارجي وجودة المراجعة الخارجية في ظل رقمنة العمليات في البيئة الكويتية؟
- (٢) هل يوجد دور للشك المهني في اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية للشركات الكويتية في ظل رقمنة العمليات ؟
- (٣) ما هي علاقة استخدام الشك المهني بتقييم مراجع الحسابات لمدى ملاءمة الأنظمة الإدارية والمالية والمحاسبية لمنشأة العميل لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي في ظل رقمنة العمليات في البيئة الكويتية ؟

أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من المتغيرات التي احتوتها، كون الشك المهني سلوك مهني يمارسه المراجع للكشف عن الأخطاء الجوهرية ومحاولة معرفة مسبباتها، هذا ما قد ينعكس ايجابياً على جودة عملية المراجعة الخارجية الخارجي في ظل رقمنة العمليات في البيئة الكويتية .

أهداف الدراسة

- (١) دراسة العلاقة بين استخدام الشك المهني لمراجع الحسابات الخارجي وجودة المراجعة الخارجية في ظل رقمنة العمليات في البيئة الكويتية.
- (٢) دراسة دور للشك المهني في اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية للشركات الكويتية في ظل رقمنة العمليات.
- (٣) دراسة علاقة استخدام الشك المهني بتقييم مراجع الحسابات لمدى ملاءمة الأنظمة الإدارية والمالية والمحاسبية لمنشأة العميل لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي في ظل رقمنة العمليات في البيئة الكويتية.

¹³⁷- Louwers, T. J., Henry, E., Reed, B. J., & Gordon, E. A, Deficiencies in auditing related-party transactions: Insights from AAERs. Current Issues in Auditing, 2(2),2018, p16.

الدراسات السابقة

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

الدراسات العربية:

دراسة (الشاعر، ٢٠١٩) بعنوان "دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي، ولقد اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، والدراسة التطبيقية والمقابلات الشخصية؛ مما يعطي الباحث المجال للتوصل إلى النتائج التي تخدم الدراسة والمؤسسة، وقد قام الباحث بعمل تحليل مالي للدراسة من واقع البيانات المالية للمؤسسة من عام ٢٠١٠- ٢٠١٩ كما قام الباحث بمسح شامل للعينة محل الدراسة وعددها (٦٢) مكونة من محاسبين ومدققين ومهندسين وإداريين ومدراء ورؤساء أقسام في مجال الرقابة الداخلية ، وتم استرداد (٥٧) استبانة صالحة للتحليل، أي بنسبة إرجاع قدرها (٩١,٩٠٪) وقد توصلت الدراسة إلى عدة أهداف من أهمها أن جميع محاور الرقابة الداخلية الخمسة وهي: "محور بيئة الرقابة، محور تقدير وتحديد المخاطر، ومحور أنشطة الرقابة، ومحور المعلومات والاتصالات، ومحور المراقبة والضبط" لها دور في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، وأوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها: التأكيد على أهمية الرقابة الداخلية والمحافظة على ممتلكات المؤسسة، العمل على التدريب والتطوير المستمر من قبل المؤسسة وتعزيز قدرات الموظفين.

دراسة (ريشو، ٢٠١٩) بعنوان: "الشك المهني للمدقق -الإطار الفكري وأثره على أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات وإجراءات اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية، دراسة تجريبية."

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

دراسة (الشاعر، ٢٠١٨) أثر خصائص الشك المهني لمدقق الحسابات على تقييم مدى ملاءمة الأنظمة المالية والإدارية لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية .

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين خصائص الشك المهني وتقييم مدقق الحسابات لمدى ملاءمة الأنظمة الإدارية والمالية لمنشأة العميل لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي من وجهة نظر مدققي الحسابات ، ولتحقيق هدف الدراسة تم توزيع عينة شاملة من ١٥٠ استبانة على مكاتب المراجعة الخارجية ، حيث تم استرداد ١٤٠ منها، أي ما نسبته (٨٢,٥٠) وقد توصلت الدراسة إلى تمتع المراجع بدرجة جيدة من خصائص الشك المهني، إلا أن هذه الخصائص تتباين فيما بينها، كما أظهرت النتائج أن المدققين يهتمون بتقييم مدى ملاءمة الأنظمة المالية والمحاسبية لمنشأة العميل لتحقيق الضبط الداخلي.

دراسة (علي، ٢٠١٨) بعنوان: تقييم خصائص الشك المهني لمدقق الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل العلاقة لخصائص الشك المهني لمدقق الحسابات وآثارها على العملية التفاوضية بين المراجع وعميله وبيان مدى تأثير الخصائص الذاتية لمدقق الحسابات على العملية التفاوضية،

ولتحقيق ذلك تم إجراء دراسة ميدانية على مكاتب وشركات تدقيق الحسابات ، وتوزيع استبانة على عينة من ١٨٠مدقق وتم استرداد ١٦٨ منها ثم استبعاد ٨ استبانات، وقد تم تحليل الاستبانات بواسطة برنامج SPSS. وتوصل الباحث إلى أنه يوجد أثر إيجابي للعديد من خصائص الشك المهني مثل: ثقة المراجع بنفسه وقدرته على استجواب العقل، وكذلك البنية الأخلاقية للمدقق وتخوفه من المخاطر والتزامه بأداب وتعاليم المهنة في اعتماد تقريره المنشور وبين مستوى منحنى التعليم والتدريب والخبرة الذي يكون عليه المراجع وبين مستوى قوة موقعه التفاوضي مع عميل المراجعة، وأوصت الدراسة بضرورة تنمية القدرات المهنية للمدقق من خلال التدريب المتخصص مهنيًا، وضرورة تنمية المهارات الذاتية للمدقق من خلال التدريب الفعال.

دراسة (شرف، ٢٠١٧) بعنوان: "نموذج مقترح لقياس أثر خصائص الشك المهني على أحكام وقرارات مدقق الحسابات - دراسة ميدانية -"

هدفت هذه الدراسة إلى بناء نموذج لقياس أثر خصائص الشك المهني على الأحكام والقرارات المتعلقة بكل من: تقييم مخاطر المراجعة الخارجية وتخطيط أعمال المراجعة الخارجية وتنفيذ الإجراءات؛ وذلك لتحديد آثار خصائص الشك المهني (الست) على أحكام وقرارات المراجعة، ولتحقيق ذلك صممت استبانة تم توزيعها على المدققين المهنيين الأعضاء في جمعية المحاسبين والمدققين البالغ عددهم ١١٤٨ وقد تم اختيار عينة ممثلة منهم تلبية للخصائص المطلوبة وتم تحليل القوائم المستردة والبالغ عددها ١٦٥ بواسطة البرامج الإحصائية، وتم التوصل إلى العديد من النتائج منها أن الشك المهني يساهم في الارتقاء بكفاءة الأداء المهني في مجالات المراجعة، كما ويساهم أيضاً في مجالات المراجعة الخارجية في ممارسات متشككة تقود نحو توسيع البحث على المعرفة والعمل على اكتشاف التناقضات وتوليد بدائل متعددة، كما ويساهم الشك المهني في رفع كفاءة الأحكام والقرارات المهنية في مجالات المراجعة الخارجية المختلفة، وأوصت الدراسة بأنه يجب على منشآت المراجعة الخارجية القيام بتقييم دوري لمدى توافر خصائص الشك المهني لدى المدققين والعمل على تنمية تلك الخصائص من خلال برامج التدريب الملائمة.

الدراسات الأجنبية:

دراسة (Hurtt, Brown-Libur, Earley & Krishnamoorthy, 2020) بعنوان: استعراض أدبيات الشك المهني والبحوث المستقبلية:

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

دراسة (Endrawes, 2020) والتي اختبرت فرضية أن للشك المهني اثر على تقييم خطر الاحتيال والخطأ في مرحلة التخطيط كما أن مستويات الشك المهني تختلف بين المدققين وذلك من خلال دراسة مقارنة، وقد تم دراسة عينة تتكون من ٢٦٩ مدققاً من كبار مكاتب المراجعة الخارجية إلى جانب المبتدئين من ثلاث شركات محاسبة ، تشير النتائج إلى أن مستوى الشك المهني اختلف وكانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين المدققين، وقد وجدت هذه الاختلافات في المدققين المبتدئين وكبار المدققين، كما توصلت الدراسة الى ان مستويات الشك المهني مرتبطة مباشرة بالخبرة المهنية التي يكتسبها المراجع مع عامل الزمن.

دراسة (Hurtt, 2018) حيث قامت هذه الدراسة على فرضية ان الشك المهني عبارة عن ميل المراجع الى الاستنتاجات لدرجة تكون عندها الأدلة توفر الدعم الكافي لبدليل معين او تفسير معين مقارنة بالآخرين،

وقد توصلت الدراسة الى ان الشك المهني من السمات الشخصية للمدقق وهو سمة ملازمة له ويجب ان تتوفر بتمامه مستوى الشك المهني مع طبيعة بيئة الكيان المعني بالمراجعة.

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

هدفت الدراسة إلى بناء نموذج الشك المهني ودراسة العلاقة بين خصائص الشك المهني وعلاقتها باكتشاف الغش والاحتيال في الحسابات والقوائم المالية وذلك بسبب زيادة اهتمام المدققين في الإبلاغ عن الاحتيال المالي بشكل كبير ، وقد اعتمدت الدراسة نموذج هارتس للشك المهني، وأجريت الدراسة على مجموعة من مدققي الحسابات من خلال توزيع ٧٠٠ استبانة على مجموعة المدققين وتم استرداد ٢٥٢ استبانة وتحليل البيانات عن طريق إجراء تحليل ارتباط بيرسون وتحليل الانحدار الخطي المتعدد. وتوصلت الدراسة إلى أن خصائص الشك المهني تساهم بتطوير أداء المدققين والتي تؤدي إلى اكتشاف أفضل للاحتيال والغش في التقارير المالية، وبالتالي تحسين جودة المراجعة الخارجية، وأوصت الدراسة الباحثين المحتملين الاستفادة من هذه الدراسة في تقديم تحليل متعمق لأبعاد الشك المهني.

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

هدفت هذه الدراسة للحصول على الأدلة التجريبية لأثر تقييم مخاطر الاحتيال، وضغط الوقت، والتدريب على قدرة المراجع على اكتشاف الاحتيال من خلال الشك المهني كمتغير وسيط، وقد تكون مجتمع الدراسة من المحاسبين في شركة المحاسبة العامة. بطريقة العينة القصدية، وتم أخذ عينة هادفة مكونة من ٤٤ مدققاً باستخدام الاستبيانات، وباستخدام تحليل الانحدار المتعدد واختبار سوبيل كطريقة لتحليل البيانات، أظهرت نتائج الدراسة أن تقييم مخاطر الاحتيال والشك المهني لهما تأثير إيجابي في كشف الأخطاء، في حين أن ضغط الوقت له تأثير سلبي، أما التدريب فلم يكن له تأثير على اكتشاف الاحتيال، وأظهرت النتائج أن الشك المهني يمكن أن يلعب دور الوسيط في العلاقة بين تقييم مخاطر الاحتيال وضغط الوقت، ومع ذلك فإنه لا تأثير وسيط للشك المهني على علاقة التدريب بقدرة المراجع على اكتشاف الاحتيال، ويمكن الوصول إلى خلاصة بأن قدرة المراجع على اكتشاف الاحتيال تتأثر بالعامل الخارجي مثل تقييم مخاطر الاحتيال الموجودة في مهنة المراجعة الخارجية إلى جانب وجود ضغط زمني في هذه المهنة. وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بجودة التدريب لما لها من تأثير على التقليل من مخاطر الاحتيال وكشف الأخطاء.

دراسة (Bell, Peecher, & Solomon, 2017) والتي تناولت فرضية أن الشك المهني لدى المدققين يعتمد على الشك الافتراضي، Presumptive Doubt وقد توصلت الدراسة الى ان جل المدققين يعتمدون على الشك الافتراضي في تحديد مواضع الأخطاء الجوهرية ، كما انه يمثل الحساسية التي يبديها المراجع من ادلة المراجعة الخارجية التي يجمعها والتي تساعد على تخفيض الفشل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية.

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

هدفت هذه الدراسة والتي تبحث في الأثر المشترك للثقة والاستجابة لمدققي الحسابات عند ممارستهم الشك المهني عبر البريد الإلكتروني، حيث إن الغرض الرئيس من هذه الدراسة هو دراسة العوامل التي تؤثر على الشك المهني للمدقق من خلال الاستفسارات من العميل والتي تجري من خلال الإنترنت، حيث تم استطلاع رأي ٨٦ طالب ماجستير في تخصص المراجعة الخارجية في ثلاث جامعات، وتم استثناء ١٧ طالب لعدم استيفائهم الشروط وبالتالي تم إجراء الدراسة من خلال المقابلة المباشرة على ٦٩ طالب ماجستير، وتم إجراء التجربة بعد تصميم مستويين للثقة (عالية ومنخفضة) وكذلك مستويين من توقيت الاستجابة للعميل لاستفسارات المراجعة الخارجية الإلكترونية (في وقت سابق مما كان متوقفاً، في وقت لاحق مما كان متوقفاً)، وخلصت الدراسة بأن المدققين المبتدئين يجب أن يكونوا متيقظين حول كيفية تأثير إشارات التواصل عبر رسائل البريد الإلكتروني للعملاء على أحكامهم، وكذلك أن ثقته لا ينبغي أن تؤثر على شكوك المراجع المهنية على الرغم

من توقيت استجابة الإدارة، وأن المدققين يختلفون في مستوى شكوكهم مع توقيت استجابة العميل، وأوصت الدراسة بضرورة معالجة المخاوف حول الحاجة لممارسة الشكوك المهنية أكثر في الممارسة العملية لا سيما في وقت يتزايد فيه الاتصال عبر الكمبيوتر، وكذلك ضرورة مساعدة الممارسين في فهم أفضل للعوامل التي تؤثر على درجة المراجعة الخارجية للمدققين المتشككين عند جمع الأدلة عبر البريد الإلكتروني.

فرضيات الدراسة

- (١) لا يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (٠,٠٥٪) بين استخدام الشك المهني لمراجع الحسابات الخارجي وجودة المراجعة الخارجية في ظل رقمنة العمليات في البيئة الكويتية.
- (٢) لا يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (٠,٠٥٪) للشك المهني في اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية للشركات الكويتية في ظل رقمنة العمليات.
- (٣) لا يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (٠,٠٥٪) بين استخدام الشك المهني وتقييم مراجع الحسابات لمدى ملاءمة الأنظمة الإدارية والمالية والمحاسبية لمنشأة العميل لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي في ظل رقمنة العمليات في البيئة الكويتية.

الجانب المفاهيمي للشك المهني في مجال المراجعة

يتضمن الشك المهني تقيماً جوهرياً لأدلة المراجعة، ويعني هذا أن يكون المراجع في حالة وعي بأدلة المراجعة الخارجية التي يجمعها من خلال عملية الفحص والتحقيق، والتي تتناقض في بعض الأحيان مع غيرها من الأدلة، أو أن يتساءل المراجع عن مصداقية المعلومات التي تم الحصول عليها من الإدارة، أو مجلس الإدارة، ويعتبر هذا السلوك المهني ضرورياً لكي يستطيع أن يبدي رأيه على صدق وعدالة تمثيل القوائم المالية.^{١٣٨}

تعريف الشك المهني

عرفت معايير المراجعة الخارجية الدولية (IAS) من خلال معيار المراجعة الخارجية الدولي رقم ٢٠٠، أن الشك المهني موقف يتضمن تساؤلاً عقلياً والانتباه للظروف التي قد تدل على احتمال تحريف بسبب الأخطاء أو الغش، وتقييم جوهري لأدلة الإثبات.

أهمية الشك المهني

يعد الشك المهني ضرورة في مهنة المراجعة، كما أن عدم ممارسته في الغالب يكون سبباً في عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش تكمن أهمية الشك المهني بالنسبة للمدقق الخارجي من خلال الممارسة المهنية تحت إطار الشك المهني ولتي يتوقع منها أن تؤدي إلى ضبط جودة الأداء المهني انطلاقاً من العلاقة مع العميل في مرحلة ما قبل التعاقد مروراً بمرحلة القبول والتخطيط للمهمة وأداء مهمة المراجعة الخارجية وتنفيذ إجراءات المراجعة

خصائص الشك المهني:

قسم HURTT خصائص الشك المهني إلى ٣ أقسام رئيسية :

^{١٣٨} ريشو، ٢٠١٩: "الشك المهني للمدقق - الإطار الفكري وأثره على أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات وإجراءات اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية، دراسة تجريبية مجلة البحوث المحاسبية . ١٢ (١) : ٩ - ٣٧ .

جدول رقم ١ خصائص الشك المهني

الخاصية	شرح الخاصية	الخاصية
الخصائص المتعلقة بطريقة فحص الأدلة والمعلومات	تتمثل في فلسفة التحقق والتأكيد والاستجواب الذهني في حال عدم اليقين وعدم التأكد تجاه حالات محددة تتطلب زيادة نطاق الفحص، وأيضا فضول المراجع يندرج ضمن هذه الخاصية ويقصد بهذه الخاصية أن لا يصدر المراجع أي حكم حتى يكون لديه مستوى مناسب من أدلة الإثبات التي يستند عليها في حكمه، وهذا ما أكدت عليه معايير المراجعة الخارجية الدولية ضمن المعيار ISA 240	استجواب العقل تعليق الحكم
الخاصية المتعلقة بتقييم مصدر الأدلة والمعلومات	يجب على المراجع أن تكون له رؤية استطلاعية عامة واهتمام بجميع الجوانب التي تتعلق بعملية المراجعة، والبحث عن المزيد من المعلومات، كما أن نقص المعرفة تجعل المراجع أقل تشكك وأكثر اعتمادا على تقديرات الإدارة	البحث عن المعرفة
الخاصية المتعلقة بتقييم مصدر الأدلة والمعلومات	تهتم هذه الخاصية بفهم المراجع للجوانب الشخصية للمكلفين بإنجاز ما تم جمعه في شكل أدلة بهدف فهم الدوافع التي أدت إلى ارتكاب التلاعب أو الفرص التي تتيح له ارتكاب الفعل، وما يعتمد عليه من مبررات لإجراء الدليل	فهم الشخصية

Source: Hurtt, R. K. Development of a scale to measure professional skepticism. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 29 (1), 2019, p p 152-156.

أنواع الشك المهني

قد يكون في الممارسة المهنية عدم وجود إشارة صريحة إلى ممارسة سلوك الشك المهني، بينما يرتبط ارتباطا وثيقا بالطبيعة الجوهرية للتدقيق (إجراء تدقيق) الذي يتضمن في جوهره فعل التشكك حول بيانات والمعلومات المعدة من قبل الإدارة، يجب على المراجع طرح أسئلة أو شكوك أثناء عملية جمع الأدلة، كما يمكن الإشارة إلى أن المراجع الذي يفتقر إلى الشك أو عقل الاستجواب غير مؤهل مهنيا إلى إجراء مهمة المراجعة.¹³⁹

وحسب (Peytcheva) هناك نوعين رئيسيين من الشك المهني في المراجعة:

أ. الشك الافتراضي: (Presumptive Doubt View) يقوم على فرضية احتواء أدلة الإثبات على أخطاء جوهرية والسعي في البحث عنها، حتى يثبت عكس ذلك.

الشك الافتراضي متوافق تماما مع المتطلبات المحدد في معايير المراجعة الخارجية للافتراض أن هناك مخاطر محتملة يجب التعرف عليها بغض النظر عن الخبرة السابقة في تدقيق الكيان.

ب. الشك المهني المحايد: (The Neutral View) ويتمثل أساسا في الفحص الانتقادي المبني على الشك المهني والتقييم الانتقادي لأدلة الإثبات. كما يعني هذا النوع أن المراجع لا يثق بشكل مبالغ فيه في البيانات، ولا يثق في إدارة الكيان المراجع فيه، مع هذا النوع يقوم المراجع بتقييم الأدلة بعناية وموضوعية ولكن دون افتراض وجود احتمال كبير بالإهمال الإداري أو الاحتيال.

محددات الشك المهني

يساعد الشك المهني في أداء مهمة المراجعة الخارجية وفق عناية مهنية فائقة مما يؤدي إلى تحسين أداء المدقق، غير أن الشك المهني له جملة من المحددات تحول والقيام به على الوجه الذي يضمن الجودة في الأداء والجودة في المخرجات، ومن أهم هذه المحددات نجد :-

- عامل الوقت في عملية المراجعة، حيث في العادة تكون عملية المراجعة الخارجية مرتبطة بعقد وله مجال زمني يجب احترامه، هذا ما يقف عائقا أمام المراجع في ممارسة شكه المهني بحيث يكون نوعا ما متسرا في إصدار بعض الأحكام في مواضع قد تكون جوهرية.¹⁴⁰

¹³⁹- Bell, T. B., Peecher, M. E., & Solomon, I. The 21st Century Public Company Audit: Conceptuals Elements of KPMG's Global Audit Methodology: KPMG international, 2015.

¹⁴⁰- Endrawes, M, Professional scepticism of auditors: a cross-cultural experiment. (Doctor of Philosophy (Accounting)), University of Western Sydney, 2018.

- **عدم استخدام مقياس محدد للشك المهني وعدم التخطيط الجيد لمهمة المراجعة،** قد يحول دون قدرة المراجع على ممارسة الشك المهني نتيجة تشابك مراحل المهمة هذا من جهة، ومن جهة أخرى التخوف من بذل جهد في غير محله، أي ممارسة الشك المهني في عناصر تكون سليمة ولا تحتوي على أي خطأ أو تحريفات؛

- **عدم توافر الخبرة والمعرفة الكافية لدى المدقق،** وهذا ما يحول دون تحديد المواطن التي تستدعي الشك المهني بصورة كبيرة والمواطن التي لا تحتاج إلى الشك المهني، وعليه فعامل الخبرة له دور كبير في فعالية الأداء وممارسة الشك المهني في الموضوع والتوقيت المناسبين له.

١. جودة المراجعة الخارجية والمحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة

إن مفهوم الجودة في مجال المراجعة الخارجية هو الإلتزام بمعايير المراجعة الخارجية عموماً وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهمة المراجعة، كذلك هو القدرة على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات لمعالجتها

الجانب التطبيقي للدراسة

مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مكاتب مراجعة الحسابات في الكويت. وتم توزيع ٤١ استبانة على هذه المكاتب، وكانت نتائج توزيع الاستبانة كالتالي:

الجدول رقم ٢: عينة الدراسة

عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المسترجعة	عدد الاستبيانات الصالحة
٤٥	٣٧	٣٢

نموذج الدراسة

تم الاعتماد في بناء النموذج على جزئيات مشكلة الدراسة لإبراز العلاقة بين المتغير المستقل (الشك المهني) والمتغير التابع (جودة المراجعة الخارجية)

أساليب التحليل الإحصائي

بغرض الإجابة على إشكالية الدراسة والتساؤلات الفرعية، ولتحليل البيانات تم استخدام الأساليب الإحصائية المدمجة ضمن برنامج SPSS_v20، والتي نذكر منها:

- ✍ معامل ألفا كرونباخ Alpha Cornbrash's لتحديد معامل ثبات أداة الدراسة؛
- ✍ الجداول التكرارية والنسب المئوية التي تستخدم لوصف خصائص العينة؛
- ✍ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحديد اتجاه إجابات العينة؛
- ✍ معامل الارتباط وذلك للتعرف على درجة الارتباط بين المتغيرين (التابع والمستقل)؛
- ✍ أسلوب الانحدار البسيط لدراسة العلاقة السببية بين المتغيرات المستقلة والتابعة، وتحديد أكثر المتغيرات المستقلة تأثيراً على المتغير التابع؛
- ✍ معامل ارتباط بيرسون لتحديد مدى ارتباط متغيرات الدراسة ببعضها.

أداة الدراسة

تم تصميم الاستمارة قصد الوصول إلى المعلومات الضرورية لتحقيق أهداف الدراسة، وقد تم تقسيم الاستمارة على جزئين:

- **الجزء الأول:** متعلق بالبيانات الشخصية للمستهدفين بالاستجاب؛

- **الجزء الثاني:** يحتوي هذا الجزء على محورين أساسيين هما:

المحور الأول: تضمن عبارات الخاصة بالمتغير المستقل خصائص الشك المهني وتضمن ١٥ عبارة مقسمة على ٣ محاور فرعية: الخصائص المتعلقة بطريقة فحص الأدلة والمعلومات وفيه ٥ عبارات، الخاصة المتعلقة بتقييم مصدر الأدلة والمعلومات ويحتوي على ٥ عبارات، وخصائص قدرة المراجع في التعامل مع الأدلة والمعلومات ويحتوي على ٥ عبارات.

المحور الثاني: تضمن هذا المحور العبارات الخاصة بالمتغير التابع (جودة المراجعة الخارجية في ظل رقمنة العمليات)، وقد تضمن ٥ عبارات. ولتحويل الإجابات إلى بيانات كمية تم الاستعانة بمقياس (likert) الخماسي لكونه أكثر تعبيراً وتنوعاً وباعتباره واسع المجال، ويمكن توضيح درجات المقياس وفق الجدول الموالي:

الجدول رقم ٣ : مقياس الاستبيان

الإجابات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١

بالرجوع لثبات الأداة فقد تم اعتماد معامل الاتساق الداخلي ألفا كرونباخ للتعرف على مدى اتصاف عبارات الاستبيان بالتناسق، والجدول الموالي يوضح النتائج:

الجدول رقم ٤ : نتائج اختبار معامل الثبات (ألفا كرونباخ)

معامل الثبات	أجزاء الاستبيان
٠,٨٩٢	المحور الأول: الشك المهني
٠,٧٢٠	المحور الثاني: جودة المراجعة الخارجية في ظل رقمنة العمليات
٠,٩١٥	جميع المحاور

من الجدول رقم ٣ يتضح أن معامل الثبات لمحاور الاستبانة بلغ ٠,٩١٥، وهي قيمة مقبولة وكذلك بالنسبة لمحوري الدراسة كان ٠,٨٩٢ للمتغير المستقل وبلغ ٠,٧٢٠ للمتغير التابع.

عرض نتائج الدراسة وتحليلها

خصائص الفئة المستهدفة يمثل الجدول التالي خصائص عينة الدراسة:

الجدول رقم ٥ : التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	البيان	خصائص العينة
٠,٠%	٠٠	دكتوراه	المؤهل العلمي
٦,٣٠%	٢	ماجستير	
٤٠,٦٠%	١٣	ليسانس	
٥٣,١٠%	١٧	أخرى	
١٠٠%	٣٢	المجموع	
٤٨,١٠%	٧	محاسبة	التخصص
١١,١٠%	٧	مالية	
٧,٤٠%	٦٣	تدقيق	
٣٣,٣٠%	١٥	أخرى	
١٠٠%	٣٢	المجموع	
٣,١٠%	١	أقل من ٥ سنوات	الخبرة المهنية
٩,٤٠%	٣	من ٥ الي ١٥ سنة	
٨٧,٥٠%	٢٨	أكثر من ١٥ سنة	
١٠٠%	٣٢	المجموع	

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن ان مراجعي الحسابات من حملة شهادات الكفاءة المهنية في المحاسبة وذلك بنسبة ١٠,٥٣٪ أما فيما يتعلق بالتخصص فغالبية العينة كان لها تخصص محاسبة تابع للنظام القديم في منح شهادات الكفاءة المهنية في المحاسبة بنسبة ٣٠,٣٣٪، أما الخبرة المهنية فكانت اكبر نسبة للعاملين في هذا المجال لأكثر من ١٥ سنة وذلك بنسبة ٨٧,٥٠٪.

ويوضح الجدول التالي المؤشرات الإحصائية لمحاور الاستمارة، حيث عدد البدائل يساوي ٥-١ = ٤ وبالتالي يصبح طول الفئة هو ٤/٥ = ٠,٨٠ ومنه تصبح الفئات المقابلة لاتجاه إجاباتها كالتالي:

الجدول رقم ٦ : مقياس مدلول المتوسط الحسابي

المدلول	الوسط الحسابي
غير موافق بشدة	(١,٧٩ - ١,٠٠)
غير موافق	(٢,٥٩ - ١,٨٠)
محايد	(٣,٩٩ - ٢,٦٠)
موافق	(٤,١٩ - ٤,٠٠)
موافق بشدة	(٥,٠٠ - ٤,٢٠)

الجدول رقم ٧ المؤشرات الإحصائية لمحاور الاستمارة

المحور الأول: الشك المهني في المراجعة				
المحور الفرعي الأول: خصائص الشك المهني المتعلقة بطريقة فحص الأدلة				
الرقم	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
١	لا يقتصر الاهتمام بخاصية العقلية المتسائلة على التقيد في التفكير إلا بالمعايير المراجعة الخارجية الدولية فقط، إنما يمتد إلى كل ما له علاقة بفهم وتحليل الوقائع قصد فحص الأدلة.	٤,٠٣	٠,٦٩٥	٣
٢	ينطوي الشك المهني على تقييم انتقادي للأدلة، مما يجبر المراجع على عدم قبول أي دليل تدقيق أقل من مقنع من أجل استخدامه .	٤,٢٥	٠,٤٤٠	٢
٣	تساعد خاصية البحث عن المعرفة في توفير صورة كاملة وواضحة عن العوامل المساعد في تقييم أدلة الإثبات وفق منظور واقعي وصحيح	٤,٢٨	٠,٥٢٣	١
٤	لا يقتصر تشكيل المراجع فقط في استجواب العقل والاستفسار الإنتقادي وإنما يمتد في جمع الأدلة إلى التنقيب على المعرفة من أجل المعرفة	٤,٠٠	٠,٨٠٣	٤
٥	المراجع هو متشكك منفتح الذهن على استعداد دائما لاستكشاف المعارف الجديدة	٣,٥٩	١,١٨٨	٥
	المحور الفرعي الأول	٤,٠٣	٠,٥٣٧	
المحور الفرعي الثاني: خصائص الشك المهني المتعلقة بتقييم مصدر الأدلة والمعلومات				
الرقم	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
١	تتميز خاصية فهم الشخصية بأنها ذات قيمة للتشغيل والتقييم الحذر للأدلة.	٤,٣١	٠,٤٧١	٢
٢	تعتبر فهم الشخصية، تمحيص وفهم دوافع وموضوعية وأمانة الشخص الذي يوفر المعلومات.	٤,٠٠	٠,٨٠٣	٤
٣	لا يعفى المراجع من ممارسة الشك المهني ولو اعتقد يقينا نزاهة وأمانة الإدارة والمسؤولين.	٤,٢٥	٠,٤٤٠	٣
٤	يجب الأخذ بعين الاعتبار الأبعاد الشخصية والنفسية عند التواصل مع العميل.	٤,٣٤	٠,٤٨٣	١
٥	يتم فهم الشخصية من خلال تقييم التوافق بين المحتوى اللفظي وغير اللفظي للمعلومات	٣,٩٤	١,٠٤٥	٥
	المحور الفرعي الثاني	٤,١٦	٠,٤٩٢	
المحور الفرعي الثالث: خصائص الشك المهني المتعلقة بقدرة المراجع في التعامل عند جمع الأدلة				

الرقم	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
١	يتحكم المراجع في ذاته ومشاعره وعدم السماح لأي مؤثرات خارجية من تحييد موقفه المتشكك.	٣,٨٨	٠,٨٧١	٥
٢	يبني سلوك الشك المهني على تمتع المراجع بقدر من الاحترام الذاتي لنفسه والثقة.	٤,٣٥	٠,٤٨١	١
٣	يعمل المراجع على تسويق ثقته بنفسه وكفاءته وعلمه ومؤهلاته الفنية.	٤,٢٨	٠,٥٢٣	٣
٤	عادة ما يحيد المراجع عن تجاهل استجواب العقل والبحث عن المعرفة عند عدم ثقته في نفسه .	٤,٣١	٠,٥٩٢	٢
٥	لا يتردد المراجع أبدا في إصدار رأي مهني يتعارض وتطلعات الشخص .	٤,٠٠	٠,٨٨٠	٤
	المحور الفرعي الثالث	٤,١٦	٠,٤٥٧	
	المحور الأول	٤,١٢	٠,٤٥٤	
المحور الثاني: جودة المراجعة الخارجية في ظل رقمنة العمليات				
الرقم	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
١	المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة الخارجية مهم جدا للأطراف ذات العلاقة.	٤,٣٤	٠,٤٨٣	١
٢	يعنى إبداء الرأي كباقي مراحل عملية المراجعة، بالعناية المهنية اللازمة .	٤,٢٨	٠,٤٥٧	٣
٣	تضمن جودة المحتوى المعلوماتي للتقرير في تقيد المراجع بالمعايير المتفق عليها إجماعا في كل مراحل مهمة المراجعة.	٤,٢٢	٠,٦٠٨	٤
٤	التقرير وسيلة لوصف طبيعة عملية المراجعة الخارجية مما يستدعي بذل العناية المهنية الفائقة	٤,٣١	٠,٥٣٥	٢
٥	تضمن جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة الخارجية في كفاءته عند استخدامه .	٤,٠٠	٠,٨٤٢	٥
	المحور الثاني	٤,٣٢	٠,٤١٣	

من الجدول السابق نجد أن، المتوسط الحسابي للعبارات المتعلقة بالمحور الفرعي الأول كانت بقيمة ٤,٠٣ وهي حسب مقياس ليكرت الخماسي تشير إلى درجة إجابة "موافق" كما قدرت قيمة الانحراف المعياري للمحور ب ٠,٥٣٧ وهي قيمة صغيرة تشير إلى توافق استجابات أفراد العينة أيضا نجد أن أكبر متوسط حسابي للمحور الفرعي كان ٤,٢٨ المتضمن للعبارة الأعلى تحقفا " تساعد خاصية البحث عن المعرفة في توفير صورة كاملة وواضحة عن العوامل المساعد في تقييم أدلة الإثبات وفق منظور واقعي وصحيح."

أما في المحور الفرعي الثاني فقد بلغ متوسطها الحسابي ٤,١٦ وهي توافق درجة الإجابة "موافق" بإنحراف معياري قدر ب ٠,٤٩٢ وهي نسبة منخفضة تعبر عن توافق الاستجابات في المحور كما نجد أن العبارة الأكثر تحقفا كانت بمتوسط حسابي يقدر ب ٤,٣٤ يجب الأخذ بعين الاعتبار الأبعاد الشخصية والنفسية عند التواصل مع العميل."

كما حقق المحور الفرعي الثالث متوسط حسابي قدر ب ٤,١٦ الذي يتوافق مع درجة إجابات "موافق" بإنحراف معياري منخفض قدره ٠,٤٥٧ وقد حققت العبارة " يبني سلوك الشك المهني على تمتع المراجع بقدر من الاحترام الذاتي لنفسه والثقة، لمواجهة أي إغراءات قد تحيد به عن ممارسة الشك المهني" أعلى متوسط حسابي يقدر ب ٤,٣٥ بإنحراف معياري قدره ٠,٤٨١ .

النتائج

- لـ يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0,05) بين استخدام الشك المهني لمراجع الحسابات الخارجى وجودة المراجعة الخارجية فى ظل رقمنة العمليات فى البيئة الكويتية.
- لـ يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0,05) للشك المهني فى اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية فى القوائم المالية للشركات الكويتية فى ظل رقمنة العمليات.
- لـ يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0,05) بين استخدام الشك المهني وتقييم مراجع الحسابات لمدى ملاءمة الأنظمة الإدارية والمالية والمحاسبية لمنشأة العميل لتحقيق إجراءات الضبط الداخلى فى ظل رقمنة العمليات فى البيئة الكويتية.
- لـ يؤدي تنبى سلوك الشك المهني فى المراجعة الخارجية إلى إعطاء قيمة مضافة حول مصداقية وعدالة القائم بعملية المراجعة الخارجية خاصة منها الخارجى.

المراجع

المراجع العربية

- الشاعر، ٢٠١٨، أثر خصائص الشك المهني لمدقق الحسابات على تقييم مدى ملاءمة الأنظمة المالية والإدارية لتحقيق إجراءات الضبط الداخلى - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية. دار شعاع للنشر و العلوم . حلب . الجمهورية العربية السورية .
- ريشو، ٢٠١٩: "الشك المهني للمدقق - الإطار الفكري وأثره على أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات وإجراءات اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية، دراسة تجريبية مجلة البحوث المحاسبية . ١٢ (١): ٩ - ٣٧.
- شرف، ٢٠١٧، "نموذج مقترح لقياس أثر خصائص الشك المهني على أحكام وقرارات مدقق الحسابات - دراسة ميدانية . كلية العلوم المالية . جامعة الملك فهد
- علي، ٢٠١٨: تقييم خصائص الشك المهني لمدقق الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية مجلة الجامعة الإسلامية . سلسلة الدراسات الإنسانية ١٥ (١): ٢٣٩ - ٢٨١ .
- مصطفى، ٢٠١٧: دور الشك المهني فى تحسين جودة الحكم المهني للمدقق - دراسة ميدانية . المؤتمر الدولى الرابع . مهنة المحاسبة والمراجعة والازمة المالية والمتغيرات العالمية والمحلية - الظلال الرؤى . ٢٠ فبراير

المراجع الاجنبية

- Bell, T. B., Peecher, M. E., & Solomon, I. The 21st Century Public Company Audit: Conceptuals Elements of KPMG's Global Audit Methodology: KPMG international, 2015.
- Board, I. A. a. A. S. Overall Objective of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in accordance with International Standards on Auditing International Standard on Auditing 200, 2016, p09.
- Bowlin, K. O., Hobson, J. L., & Piercey, M. D, The effects of auditor rotation, professional skepticism, and interactions with managers on audit quality. The Accounting Review, 90(4), 2019.
- Carpenter, T. D., & Reimers, J. L. , Professional skepticism: The effects of a partner's influence and the level of fraud indicators on auditors' fraud judgments and actions. Behavioral Research in accounting, 25(2), 2017, p51.

- Dimitrova, J., & Sorova, A. (2016). The Role of Professional Skepticism in Financial Statement Audit and its Appropriate Application. *Journal of Economics*, 1(2), 2016, p 06.
- Endrawes, M, Professional skepticism of auditors: a cross-cultural experiment. (Doctor of Philosophy (Accounting)), University of Western Sydney.,2018.
- Gloeck, J. D., & De Jager, H, The Audit Expectation Gap in the Republic of South Africa: School of Accountancy, University of Pretoria, 2016, p57.
- Glover, S. M., & Prawitt, D, FEnhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum. *Current Issues in Auditing*, 8(2), 2017. P2
- Hurtt, R. K, Op.Cit, p154.
- Hurtt, R. K. Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 2018, 149-171.
- Louwers, T. J., Henry, E., Reed, B. J., & Gordon, E. A, Deficiencies in auditing related-party transactions: Insights from AAERs. *Current Issues in Auditing*, 2(2), 2018, p16.
- Nelson, M .W, a model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 2019, p04.
- Peytcheva, M, Professional skepticism and auditor cognitive performance in a hypothesis-testing task. *Managerial Auditing Journal*, 2014, p17
- Rasso, J. T. Psychological distance: The relation between construals, mindsets, and professional skepticism. (Thesis submitted to gain the degree of "Doctor of philosophy"), University of south Florid. 2016, p15.
- Saksena, P, Four tools (under the umbrella of continuous improvement(to help auditors prevent/detect frauds. Paper presented at the Allied Academies International Conference. Academy of Accounting and Financial Studies. Proceedings, 2016, p29.
- Toba, Y. Toward a conceptual framework of professional skepticism in auditing. *Waseda Business & Economic Studies*, 47, 2015, p94.