



مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية



www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/

موقع المجلة:

تحديد وتقييم المدقق الخارجي لمخاطر التحريفات الجوهرية باستخدام الشك المهني

The external auditor's identification and assessment of the risks of material misstatement using professional skepticism

مسعود زين العابدين شتاتحة¹ * Messaoud Zine El Abidine Chetatha¹, mz.chetatha@lagh-univ.dz

حمزة طيبي², Hamza Taibi², h.taibi@lagh-univ.dz

¹ طالب دكتوراه، مخبر العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة عمار تليجي بالأغواط (الجزائر)

² أستاذ تعليم عالي، مخبر دراسات التنمية الاقتصادية، جامعة عمار تليجي بالأغواط (الجزائر)

تاريخ النشر: 2021/12/31

تاريخ القبول: 2021/12/26

تاريخ الإرسال: 2021/10/29

الكلمات المفتاحية

ملخص

شك مهني؛ تحريفات جوهرية؛ مخاطر تحريفات جوهرية؛ غش؛ خطأ.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية سلوك الشك المهني في تحسين أداء المدقق أثناء تحديد و تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في البيانات المالية ، تجلى ذلك في الاشكالية المطروحة : هل يحسن سلوك الشك المهني للمدقق الجزائري من أداء المدقق الخارجي الجزائري عند تقييمه لمخاطر التحريفات الجوهرية ؟ تم توزيع استبانة على عينة من أكاديميين و مهنيين، خلصت الدراسة إلى أن سلوك الشك المهني يعزز من قدرة المدقق على فهم المنشأة محل التدقيق و الاستجابة لمخاطر التحريفات المحتملة بالطريقة المناسبة و بالتالي اقترحت التأكيد على أهمية التعرف على خصائص الشك المهني و كيفية اكتسابها و ممارستها بصفة فعالة.

تصنيف JEL: M41؛ M42؛ M49

Abstract

This study aimed to identify the importance of professional skepticism in improving the auditor's performance while identifying and evaluating the risks of material misstatements in the financial statements, the posed problem was: Does the professional skepticism behavior of the Algerian auditor improve his performance when evaluating the risks of material misstatements?

A questionnaire was distributed to a sample of academics and professionals, the study concluded that professional skepticism behavior enhances the auditor's ability to Understanding the entity under audit and responding to the risks of potential misstatements in an appropriate manner, and therefore the study suggested emphasizing the importance of recognizing the characteristics of professional skepticism and how to acquire and practice it in an effective manner.

Keywords

Professional skepticism;
material misstatements;
risk of material misstatement;
error;
fraud ;

JEL Classification Codes : M41 ;M42 ; M49

* البريد الإلكتروني للباحث المرسل : mz.chetatha@lagh-univ.dz

أ. مقدمة:

1. تمهيد:

اهتمت معايير التدقيق الدولية بأداء المدقق الخارجي من خلال التركيز على سلوك المدقق عند التعاقد مع العميل إلى غاية إيصال تقريره للجهات المعنية بالتقرير، وحتى بعد ذلك من خلال إمكانية تعديل تقريره إذا استدعت الحاجة لذلك. و بالنظر للاتهامات و الانتقادات التي وجهت و توجه بين الفينة و الأخرى لمهنة التدقيق، خاصة مع حدوث أزمات أو انتكاسات مالية أو فضائح مالية لشركات كبرى ، أين توجه سهام الانتقاد و التقصير لمهنة التدقيق ، و مع التطور المالي و الاقتصادي للشركات الكبرى و ما صاحبها من تطور في المعاملات و في أساليب الإدارة المالية ، تحاول مهنة التدقيق مواكبة هذه التطورات من خلال تطوير و تحسين أساليب التدقيق المنتهجة ، حيث تركز المعايير الدولية على تقييم المخاطر و الاستجابة لها و تقليلها لأقل درجة مناسبة، و بالتالي تظهر لنا الإشكالية التالية :

- هل يحسن سلوك الشك المهني من أداء المدقق الخارجي عند تقييمه لمخاطر التحريفات الجوهرية؟ و يتفرع عنها للأسئلة التالية:

- هل يحسن سلوك الشك المهني من أداء المدقق الخارجي عند تقييمه لبيئة الشركة محل التدقيق ومحيطها؟
 - هل يحسن سلوك الشك المهني من أداء المدقق الخارجي عند تقييمه لبيئة الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق؟
 - هل يحسن سلوك الشك المهني من أداء المدقق عند تحديد و تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية؟
- ومن أجل الإجابة على هذه الإشكالية تم صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى:

- 0H : لا يحسن سلوك الشك المهني من أداء المدقق الخارجي عند تقييمه لبيئة الشركة محل التدقيق و محيطها.
- 1H : يحسن سلوك الشك المهني من أداء المدقق الخارجي عند تقييمه لبيئة الشركة محل التدقيق و محيطها.

الفرضية الثانية:

- 0H : لا يحسن سلوك الشك المهني من أداء المدقق الخارجي عند تقييمه لبيئة الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق.
- 1H : يحسن سلوك الشك المهني من أداء المدقق الخارجي عند تقييمه لبيئة الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق.

الفرضية الثالثة:

- 0H : لا يحسن سلوك الشك المهني من أداء المدقق عند تحديد و تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية.
- 1H : يحسن سلوك الشك المهني من أداء المدقق عند تحديد و تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية.

2. أهداف البحث

تهدف هذه الدراسة إلى بحث استخدام الشك المهني من قبل المدققين وأثره في تعزيز أداء المدقق عند تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية، وذلك من خلال آراء المهنيين والأكاديميين. وللقيام بهذه الدراسة اعتمدنا المنهج الوصفي والتحليلي من خلال استقراء المراجع والبحوث السابقة وتحليل المعطيات المتحصل عليها من عينة مكونة من ممارسي مهنة التدقيق وكذا من أساتذة في الاختصاص.

II. الإطار النظري والدراسات السابقة:

1. مفهوم الشك المهني

يتم التعرف على مفهوم الشك المهني من خلال التعريف الذي ورد في معيار التدقيق الدولي 200: " الشك المهني : موقف يشمل عقلا متسانلا و التيقظ للحالات التي قد تدل على وجود خطأ محتمل ناجم عن خطأ أو احتيال و تقييما نافدا لأدلة التدقيق " (الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 2014، صفحة 80)، من خلال هذا التعريف يتضح أن الشك المهني يشمل التساؤل و اليقظة و النقد، تساؤل المدقق الدائم حول ما لديه من معلومات و التساؤل حول صدق الإقرارات و البيانات التي بين يديه و التي أعدتها المنشأة محل التدقيق و كذا التساؤل حول كفاية الأدلة و مدى وصوله لدرجة الافتتاح بها ، و اليقظة حول احتمالات احتواء البيانات المالية على أخطاء أو التحايل و كذا اليقظة لأي ظروف قد تنتج هاته الأخطاء أو الاحتيال .

يعد انتقاد البيانات المالية وأدلة الإثبات من أهم مهام المدقق وبالتالي فالمدقق يتعرض لمواقف يجب أن تثير فيه نزعة للتساؤل والانتقاد للتأكد من اكتمال الصورة لديه قصد إبداء رأيه في عدالة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن الصورة الحقيقية للمنشأة محل التدقيق. إلا أن الشك المهني يتطلب الموازنة بين الثقة والاتهام (Endrawes & Monroe, 2012, p. 3)، حيث يتراوح المدقق بين ثقته في التصريحات المقدمة من الإدارة و البيانات و الأدلة الموجودة بين يديه و أنها معدة بعناية و صادقة و بين اتهام هذه البيانات و الأدلة و التصريحات بالنقص و التحريف و التضليل بسبب الخطأ أو الاحتيال مما يدفعه للقيام بالإجراءات اللازمة للوصول إلى قناعه حول صدق وكفاية هذه الإقرارات و البيانات و الأدلة و إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ حكم أو إبداء رأي أو أنها مضللة أو غير كافية .

وقد ركزت معايير التدقيق حول وجوب تحلي المدقق بالشك المهني عند قيامه بإجراءات التدقيق في أكثر من موضع وذلك لأهمية ممارسة الشك المهني، حيث أن ممارسة المستوى الملائم من الشك المهني يعزز قدرة المدقق على أداء عملية التدقيق وعدم قدرة المدققين على تقييم مخاطر الاحتيال قاد إلى عدم ثقة المجتمع في مهنة التدقيق، لذلك دعت المنظمات المهنية المدققين إلى تقييم مخاطر التحايل باستخدام الشك المهني، وقد تم ملاحظة أن ممارسة الشك المهني من قبل المدققين قلل من مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية (Sayed Hussin, Iskandar, Saleh, & Jaffar, 2017, p. 226)

2. خصائص الشك المهني

إن ممارسة الشك المهني تتطلب امتلاك المدقق خصائص تتعلق بشخصية المدقق و سلوكه و قدرته على أداء عملية التدقيق بالكفاءة و المهنية اللازمة ، حيث قسمت hurtt خصائص الشك المهني إلى ثلاث مجموعات من خلال دراستها ، مجموعة من الخصائص تتعلق بالطريقة التي يفحص بها المدقق الأدلة و هي استجواب العقل، تعليق الحكم و البحث عن المعرفة ، أين يعمل المدقق على البحث عن الأدلة و مراجعتها و التحقق بشأنها قبل اتخاذ أي قرار، أما المجموعة الثانية من الخصائص فتتمثل في خاصية واحدة و هي فهم الشخصية حيث تشير إلى العامل البشري اثناء عملية التدقيق، و تتعلق بفهم الحوافز و الضغوط التي تؤدي إلى ارتكاب أفعال الاحتيال ، أما المجموعة الثالثة فتتضم خاصيتين هما الثقة بالنفس و الاستقلالية و تتعلقان بالشجاعة المهنية أثناء فحص الأدلة و القدرة على تقييمها (Ciolek, 2017, p. 35)

3.تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية:

أ. مفهوم التحريف الجوهرية:

إن إعداد البيانات المالية من صميم عمل إدارة المنشأة وهي مسؤولة عن إعدادها وفق الأطر و النظم المعمول بها و المتعارف عليها و يصرح المدقق بذلك عند إعداده تقريره حول عدالة القوائم المالية، ولا يخلو عمل الإدارة من التحريف سواء المتعمد أو غير المتعمد، المؤثر أو غير المؤثر في عدالة و صدق البيانات المقدمة ، و بالتالي هنا نوعان من التحريف ، الخطأ و الغش ، حيث يعتبر الخطأ حسب معايير التدقيق الدولية تحريف غير مقصود في البيانات المالية، ويشمل ذلك إغفال مبلغ أو الإفصاح عنه (الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 2014، صفحة 20)، أما الاحتيال فقد عرفه معيار التدقيق الدولي 240 أنه فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو أولئك المكلفين بالحكومة أو الموظفين أو طرف ثالث، ينطوي على اللجوء للخداع للحصول على منافع غير عادلة أو غير قانونية (الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 2014، صفحة 162)، وبالتالي فإن الاختلاف بينهما يكمن في أن الخطأ يقع بغير عمد نتيجة جهل و عدم إدراك بالمبادئ المحاسبية أو بكيفية تطبيقها أما الغش فهو يشمل الأخطاء التي ترتكب عن قصد أو تدبير سابق بغية التضليل أو إخفاء سرقة أو اختلاس أي أنها متعمدة (الصباغ، العشماوي، و أحمد، 2008)، و يمكن اعتماد تعريف نجوى أبو جبل للتحريفات الجوهرية بأنها تلك التحريفات المعقدة التي يصعب اكتشافها أو تشخيصها لاشتمالها على مجموعة من الإشارات أو الإيحاءات التي تبدو غير ضارة أو مؤثرة بصورة منفردة و لكن عندما يتم جمعها معا يتشكل الخطر (أبو جبل، 2017، صفحة 235).

ب.مسؤولية المدقق تجاه التحريفات الجوهرية:

ينص المعيار الدولي 240 على أن مسؤولية منع و اكتشاف الاحتيال تقع على عاتق الإدارة و المكلفين بالحكومة (الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 2014، صفحة 160)، و بالتالي فهم مطالبون باتخاذ التدابير و الإجراءات التي تقلل من فرص وقوع الاحتيال، وقد أثير الكثير من الكلام حول مسؤولية محافظ الحسابات و مدى تحمله للمسؤولية الملقاة على عاتقه و التي عادة ما تكون ذات علاقة بالبيئة التي يعمل بها محافظ الحسابات (مداح و سعدي، 2017، صفحة 176)، إلا أن المدقق يقع على عاتقه مسؤولية الحصول على تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية، و بسبب القيود المتأصلة في التدقيق هناك مخاطرة لا يمكن تجنبها بشأن وجود أخطاء قد لا يتم اكتشافها (الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 2014، صفحة 161)، و بالتالي فمسؤولية المدقق تكمن في السعي بكل مهنية و بكل جهد للحصول على أقصى تأكيد حول خلو البيانات المالية من التحريفات عن طريق تقليل خطر عدم اكتشافها، و بالتالي فمعايير التدقيق ركزت على عملية اكتشاف و تقييم مخاطر وجود التحريف و الاستجابة لها.

ت.تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية من خلال فهم المنشأة و بيئتها:

لكي يتمكن المدقق من تحديد و تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية، يجب عليه أن يحصل على فهم كامل و معرفة دقيقة لمحيط المنشأة الداخلي و الخارجي، سواء تعلق الأمر بالجانب التنظيمي كالرقابة الداخلية و التنظيمات المعمول بها و مدى تطبيقها ، أو جانب الأعمال أي محيط الأعمال الخاص بالمنشأة، و هو ما يؤكد معيار التدقيق الدولي 315

حيث ينص على أن هدف المدقق هو تقييم و تحديد مخاطر التحريفات من خلال فهم المنشأة و بيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية (الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 2014، صفحة 269) ، ويتم ذلك على ثلاث مستويات:

- إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة

ينص معيار التدقيق الدولي 315 على أن إجراءات تقييم المخاطر هي إجراءات التدقيق التي يؤديها المدقق للحصول على فهم للمنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية وتقييم وتحديد المخاطر على مستوى البيانات المعدة أو على مستوى الاثبات (الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 2014، صفحة 269)، ويكون ذلك من خلال تصميم إجراءات تؤدي لتحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى البيانات المالية التي أعتها المنشأة أو على مستوى أدلة الاثبات المعتمدة، ويتم ذلك من خلال:

* طلب الاستفسارات من الإدارة أو كل موظف قد تكون لديه معلومات تساعد في تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية سواء كانت خطأ أو غشا.

* القيام بالإجراءات التحليلية التي تساعد في توليد المقارنات بين البيانات أو الأرصدة أفقياً أو عمودياً، لنفس المنشأة أو بالمقارنة مع منشآت أخرى من نفس قطاع النشاط.

* الملاحظة والتفتيش التي تبقى المدقق متيقظاً لأي تصرف أو حدث قد يساعد في تحديد مخاطر تحريفات جوهرية في البيانات المالية.

- فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية

إن التحريف سواء كان خطأ أو غشا يحدث تحت ظروف معينة تؤدي إليه ، سواء كانت هذه الظروف ذات علاقة ببيئة أعمال المنشأة أين تكون المنشأة تحت ضغط تحسين مركزها مالياً في السوق لكسب معاملات جديدة أو الحصول على تمويلات أو الحصول على امتيازات أو تجنب خسائر ، و هذا الضغط قد يكون حافزاً لوقوع تحريف عن طريق الخطأ في تفسير أو تطبيق مبادئ محاسبية متعارف عليها ، أو عن طريق الغش في إعداد البيانات المالية، أو كانت هذه الظروف نتيجة اختلالات تنظيمية داخلية تؤدي لوقوع الإدارة أو واحد أو أكثر من الموظفين ذوي العلاقة في الخطأ أو القيام بالاحتيال عند إعداد البيانات المالية أو في أدلة الاثبات.

وقد ركز معيار التدقيق الدولي 315 على عدة جوانب لفهم المنشأة وبيئتها منها (الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 2014، صفحة 271):

* فهم المنشأة وبيئتها من خلال: عوامل القطاع والعوامل التنظيمية بما في ذلك إطار إعداد البيانات المالية، طبيعة المنشأة (عملياتها، ملكيتها، نوع استثماراتها ...) مما يؤدي لفهم المعاملات والأرصدة المتوقعة في البيانات المالية، السياسات المحاسبية المطبقة في المنشأة، أهداف واستراتيجيات المنشأة و مخاطر العمل المرتبطة بها التي يمكن أن تؤدي لحدوث تحريفات جوهرية في البيانات المالية، الأداء المالي للمنشأة.

* الرقابة الداخلية للمنشأة: يجب أن يحصل المدقق على فهم لنظام الرقابة الداخلية ككل بما في ذلك العناصر غير المسؤولة على إعداد البيانات المالية والتأكد من تنفيذ إجراءات الرقابة بشكل مناسب، امتلاك المنشأة لعملية تقييم مخاطر المنشأة من هلال تحديد مخاطر العمل وتقدير أهميتها و تقييم احتمال حدوثها و الاستجابة لها، تحديد مخاطر التحريفات

الجوهرية التي لم تتمكن الإدارة من تحديدها و البحث عن أسباب فشل الإدارة في ذلك، فهم نظم المعلومات المعتمدة و أساليب إعداد البيانات المالية.

* تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية: يجب أن يحدد المدقق مخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى البيانات المالية وعلى مستوى الإثبات، تقييم فيما إذا كانت تتعلق بشكل أكثر انتشارا بالبيانات المالية ككل، ربط المخاطر المحددة مع الأخطاء التي قد تحدث عند مستوى الإثبات.

4. الدراسات السابقة

- دراسة (نجوى محمود أحمد أبو جبل، 2017) أثر ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية - دراسة تجريبية. حيث تطرقت هذه الدراسة لمفهوم الشك المهني وأهم محدداته وكيفية قياسه ومفهوم التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، ودرست علاقة الأثر بين مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني وجودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية والتقرير عنها في البيئة المصرية، وخلصت إلى أن هناك أثر إيجابي لممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية خاصة في حالة تفعيل الإجراءات التحليلية وجلسات العصف الذهني والالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة.

- دراسة (إبراهيم بن يمينة وجيلاني قالون، 2016) : تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية حسب معايير التدقيق الدولية - دراسة ميدانية لبعض محافظي الحسابات - بحثت هذه الدراسة مدى التزام محافظي الحسابات بتقييم مخاطر الأخطار الجوهرية حسب ما نصت عليه معايير التدقيق الدولية وذلك من خلال التطرق لماهية الأخطاء الجوهرية والإجراءات المناسبة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المتعلقة بتحديد المخاطر و الاستجابة للمخاطر الناتجة عن الاحتيال، و مدى التزام المدقق تجاه هذه المخاطر و التقرير عنها ، وخلصت إلى أن محافظي الحسابات ملتزمون بتدقيق القوائم المالية وفق معايير التدقيق و يبذلون العناية المهنية اللازمة في اكتشاف الأخطاء و يتعاملون معها بحدية.

- دراسة (بشرى فاضل الطائي و علاء الدين عبد الرحمان عثمان، 2017) : تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق هدفت هذه الدراسة لبيان مفهوم الشك المهني وخصائصه ومفهوم جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيه وقياس تأثير خصائص الشك المهني لمدققي الحسابات على جودة التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق في البيئة العراقية وخلصت إلى أن ممارسة الشك المهني تؤدي إلى زيادة جودة عملية التدقيق ، امتلاك المدققين في شركات و مكاتب التدقيق العراقية لخصائص الشك المهني بدرجة كبيرة ووجود تأثير لخصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق في شركات و مكاتب التدقيق العراقية.

و تعتبر دراستنا هذه كمكمل لهذه الدراسات من خلال الربط بين مختلف المتغيرات حيث تتطرق من ممارسة الشك المهني و مساهمته في تحسين أداء المدقق للقيام بعملية التدقيق، بالخصوص عند تحديد و تحليل مخاطر التحريفات الجوهرية، و التي تعتبر أهم مرحلة و أهم خطوة يقوم بها المدقق ، كما اتخذت من خصائص الشك المهني مقياسا لاستخدامه من قبل المدقق في البيئة الجزائرية محل الدراسة.

III. الطريقة والإجراءات:

بعد التطرق في الجانب النظري لمفاهيم الشك المهني و مخاطر التحريفات الجوهرية اعتمادا على البحوث والدراسات السابقة، قمنا ببحث الإشكالية المطروحة من خلال دراسة ميدانية اعتمدت على تقصي آراء عينة من المستجوبين وتحليلها بالطرق الإحصائية وتفسير النتائج المتحصل عليها.

1. مجتمع الدراسة

يتشكل مجتمع الدراسة من مهنيين (محاسبين معتمدين، محافظي حسابات، خبراء محاسبين) مسجلين ضمن جداول المنظمات المهنية بالجزائر وأكاديميين مختصين في مجال المحاسبة والمراجعة حتى يتم الجمع بين المجال التطبيقي وكذلك الجانب التطبيقي، حيث تم توزيع الاستبيان إلكترونيا على مجموعة من المهنيين والأكاديميين وتم الحصول على 45 إجابة تم استبعاد ثلاثة منها وبالتالي تم الاعتماد على 42 استجابة للقيام بهذه الدراسة.

2. أداة الدراسة :

تم اعتماد الاستبيان كأداة لجمع المعلومات استنادا للدراسات والمراجع ذات الصلة، حيث تم إعداد استبانة مكونة من قسمين:

القسم الأول خاص بالمعلومات الشخصية الخاصة بالمشاركين في الدراسة (التأهيل المهني، الوظيفة، الخبرة).

أما القسم الثاني يعنى بالعبارات الخاصة بموضوع البحث، ويتكون من 17 فقرة مقسمة إلى ثلاثة محاور.

المحور الأول: يشمل هذا المحور على 6 فقرات تتعلق باستخدام الشك المهني لفهم الشركة محل التدقيق وبيئتها.

المحور الثاني: يشمل هذا المحور على 5 فقرات تتعلق باستخدام الشك المهني لفهم البيئة الرقابية الداخلية للشركة محل التدقيق.

المحور الثالث: يشمل هذا المحور على 6 فقرات تتعلق باستخدام الشك المهني لتحديد و تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية.

صيغت جميع عبارات الاستبيان بصيغة إيجابية واعتمدنا مقياس ليكارت الخماسي لحساب الأوزان، حيث تنحصر الإجابة في: (موافق بشدة)، (موافق)، (محايد)، (غير موافق)، (غير موافق بشدة) والجدول التالي يوضح الأوزان المعتمدة.

جدول رقم (1) : أوزان الاستجابات حسب مقياس ليكارت الخماسي

درجة الموافقة	الوزن	الوسط الحسابي	مستوى
موافق بشدة	5	من 4.20 إلى 5	عالية جدا
موافق	4	من 3.40 إلى 4.19	عالية
محايد	3	من 2.60 إلى 3.39	متوسطة
غير موافق	2	من 1.80 إلى 2.59	ضعيفة
غير موافق	1	من 1 إلى 1.79	معدومة

المصدر: من إعداد الباحثين

تم الاعتماد في هذه الدراسة على برنامج الحزم الإحصائية SPSS V 25، حيث تم التأكد من صدق الاستبانة من خلال اختبار الصدق البنائي و الاتساق الداخلي بالاعتماد على معاملي الارتباط سبيرمان و بيرسون ، ولاختبار ثبات الاستبانة تم استخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ حيث كانت قيمته 0.801 و هي قيمة عالية تبين ثبات أداة الدراسة و صلاحيتها للقيام بهذه الدراسة .

3. تحليل البيانات العامة :

أ. المؤهل العلمي:

جدول رقم (2): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل

المؤهل	العدد	النسبة
ليسانس	8	19 %
ماستر	21	50 %
ماجستير	0	0 %
دكتوراه	11	26.2 %
أخرى	2	4.8 %
المجموع	42	100 %

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن نصف المستجوبين هم من حملة شهادة الماستر كما أن نسبة 26.2 % متحصلون على شهادة الدكتوراه، أما حملة الليسانس فيشكلون 19 %، و 4.8 % هم من حملة الشهادات الأخرى وبالتالي فيتبين أن أغلب المستجوبين هم من حملة الشهادات الجامعية.

ب. الخبرة المهنية :

جدول رقم (3): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	العدد	النسبة
أقل من 5 سنوات	9	21.4 %
من 5 سنوات إلى 10	13	31 %
من 11 سنة إلى 15 سنة	15	35.7 %
أكثر من 15 سنة	5	11.9 %
المجموع	42	100 %

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول أن 35.7 % من المستجوبين لديهم خبرة من 11 سنة إلى 15 سنة، كما أن 11.9 % من المستجوبين لديهم خبرة أكثر من 15 سنة، ويتضح أن 31 % من المستجوبين خبرتهم من 5 سنوات إلى 10 سنوات، وبالتالي فأغلب المستجوبين لديهم خبرة جيدة تسمح لهم بتقييم وإجابة جيدة لمحتوى الاستبيان.

ت. الوظيفة :

جدول رقم (4) : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	العدد	النسبة
محاسب معتمد	2	4.8 %
محافظ حسابات	26	61.9 %
خبير محاسب	2	4.8 %
أستاذ جامعي	12	28.5 %
المجموع	42	100 %

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول أن 61.9 % من المستجوبين هم محافظوا حسابات وهي النسبة الغالبة وذلك لكون الموضوع يهم بدرجة كبيرة وظيفة محافظ الحسابات، كما أن الأساتذة الجامعيين يمثلون 28.5% من المستجوبين وهو النسبة الثانية وذلك للتعرف على الرأي الأكاديمي في الموضوع، كما أن المحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين يمثلون بنفس الدرجة نسبة 4.8 % من المستجوبين وهي النسبة الأقل.

من خلال ما سبق ودراسة خصائص عينة الدراسة يتبين أن هذه العينة تلبي بدرجة كبيرة متطلبات البحث وتحقق أهداف الدراسة لكونها ذات خبرات عالية ومؤهلات علمية جيدة كما أنها تشغل وظائف ترتبط بشكل مباشر مع موضوع الدراسة وبالتالي عينة الدراسة تملك رصيداً يمكنها من التقييم الجيد والاستجابة بموضوعية لأسئلة الدراسة.

IV. نتائج الدراسة (التحليل والمناقشة)

للقيام باختبار الفرضيات قمنا بتحليل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وكذا اختبار (ت) لعينة واحدة، وكانت النتائج كالتالي:

1. اختبار الفرضية الأولى :

جدول رقم (5) : توزيع الإحصاءات الوصفية لعينة الدراسة لعبارات المحور الأول (المتوسطات والانحرافات المعيارية)

العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري
يحسن سلوك الشك المهني من قدرة المدقق على فهم بيئة الأعمال الخارجية للشركة محل التدقيق.	4,57	,501
يحسن سلوك الشك المهني من قدرة المدقق على فهم البيئة القانونية للشركة محل التدقيق (التشريعات، القوانين، السياسات الجبائية والجمركية).	4,45	0,670
يحسن سلوك الشك المهني للمدقق من جودة تقييمه وتحليله للإطار التنظيمي داخل الشركة محل التدقيق وطبيعة العلاقات بين أفرادها.	4,43	0,630

0,634	4,48	يحسن سلوك الشك المهني للمدقق من كفاءته في تقييم وفهم إطار إعداد البيانات المالية داخل الشركة محل التدقيق.
0,590	4,57	يؤدي سلوك الشك المهني لحصول المدقق على فهم واسع ودقيق للسياسات المحاسبية المتبعة داخل الشركة محل التدقيق.
0,587	4,40	يحسن سلوك الشك المهني للمدقق من قدرته على فهم أهداف واستراتيجيات الشركة محل التدقيق و مخاطر العمل المتعلقة بها.
0,36775	4,4841	استخدام الشك المهني يحسن من أداء المدقق الخارجي عند تقييمه لبيئة الشركة محل التدقيق ومحيطها

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول يتبين أن المتوسط الحسابي العام للمحور 4.484 وهو يشير إلى الموافق بشدة بالاستناد إلى مقياس ليكارت ويدل على أن أفراد العينة يوافقون وبشدة على أن استخدام الشك المهني يحسن من أداء المدقق الخارجي عند تقييمه لبيئة الشركة محل التدقيق ومحيطها، ويشير الانحراف المعياري إلى قيمة منخفضة 0.367 تدل على تركيز الاجابات حول المتوسط الحسابي.

بالاطلاع على عبارات هذا المحور نجد أن قيم متوسطاتها تتراوح بين 4.4 و 4.59 و هي تدل على موافقة و بشدة على مجمل عبارات المحور من قبل أفراد عينة الدراسة ، و عند القيام بترتيب العبارات حسب المتوسطات الحسابية لتحديد المجالات التي يحسنها استخدام الشك المهني عند تقييم بيئة الشركة محل التدقيق و محيطها نجد أن عبارتي "يحسن سلوك الشك المهني من قدرة المدقق على فهم بيئة الأعمال الخارجية للشركة محل التدقيق" و "يؤدي سلوك الشك المهني لحصول المدقق على فهم واسع و دقيق للسياسات المحاسبية المتبعة داخل الشركة محل التدقيق" تحوزان على أعلى متوسط بقيمة 4.57 و بانحرافين معياريين 0.501 و 0.590 على التوالي .

جدول رقم (6) : توزيع الإحصاءات الوصفية لعينة الدراسة لعبارات المحور الأول (المتوسطات والانحرافات المعيارية)

sig	df	t	العبارة
0.000	42	26,154	استخدام الشك المهني يحسن من أداء المدقق الخارجي عند تقييمه لبيئة الشركة محل التدقيق ومحيطها

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

إن جميع فقرات هذه الفرضية محققة بمستوى الدلالة المحسوب sig=0.00 وهي أقل من مستوى الدلالة الجدولية $\alpha=0.05$ عند مستوى الثقة 95%، ومن خلال الجدول نجد أن t الاجمالية المحسوبة 26.154 أكبر من t الجدولية التي تساوي 1.96 عند مستوى الثقة 95%، وبالتالي رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة وبالتالي فإن استخدام

الشك المهني يحسن من أداء المدقق الخارجي عند تقييمه لبيئة الشركة محل التدقيق ومحيطها، و ذلك اعتمادا على خصائص الشك المهني المرتبطة خاصة بالبحث عن المعرفة و فهم الشخصية و هما خاصيتان تمثلان حافزا لدى المدقق لفهم أوسع و عدم الاكتفاء بمصدر واحد للمعلومة ما يمكنه من تقدير ضغوط التي قد تواجهها إدارة المنشأة أو فرص المتاحة أمامها ضمن محيطها قد تشكل مصدرا محتملا للقيام بالتحايل أو التضليل ، بل يتعدى ذلك إلى عدم قبول تصريحات أو إقرارات تتعارض مع فهمه لطبيعة نشاط و محيط المنشأة و بيئة أعمالها .

2. اختبار الفرضية الثانية :

جدول رقم (7) : توزيع الإحصاءات الوصفية لعينة الدراسة لعبارات المحور الثاني (المتوسطات والانحرافات

المعيارية)

الانحراف المعياري	المتوسط	العبارة
,656	4,36	سلوك الشك المهني يحسن من فهم المدقق لطبيعة الرقابة الداخلية في الشركة محل التدقيق.
,501	4,57	يؤدي سلوك الشك المهني إلى فهم أكبر لإجراءات الرقابة الداخلية في الشركة محل التدقيق.
,668	4,43	يحسن سلوك الشك المهني من قدرة المدقق على الوصول لأكبر قدر ممكن من التفاصيل حول آليات عمل وظيفة التدقيق الداخلي للشركة محل التدقيق.
,587	4,60	يحسن سلوك الشك المهني من قدرة المدقق على فهم تعامل الشركة محل التدقيق مع الخلل في الرقابة الداخلية.
,634	4,48	يحسن سلوك الشك المهني من كفاءة تقييم المدقق لمخاطر التحريف على مستوى الرقابة الداخلية داخل الشركة محل التدقيق.
,39790	4,4857	استخدام الشك المهني يحسن من أداء المدقق الخارجي عند تقييمه لبيئة الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول يتبين أن المتوسط الحسابي العام للمحور 4.485 وهو يشير إلى الموافق بشدة بالاستناد إلى مقياس ليكارت ويدل على أن أفراد العينة يوافقون وبشدة على أن استخدام الشك المهني يحسن من أداء المدقق الخارجي عند تقييمه لبيئة الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق، ويشير الانحراف المعياري إلى قيمة منخفضة 0.398 تدل على تركيز الاجابات حول المتوسط الحسابي.

بالاطلاع على عبارات هذا المحور نجد أن قيم متوسطاتها تتراوح بين 4.36 و 4.60 وهي تدل على موافقة وبشدة على مجمل عبارات المحور من قبل أفراد عينة الدراسة، وعند القيام بترتيب العبارات حسب المتوسطات الحسابية لتحديد

المجالات التي يحسنها استخدام الشك المهني عند تقييم بيئة الشركة محل التدقيق ومحيطها نجد أن عبارة "يحسن سلوك الشك المهني من قدرة المدقق على فهم تعامل الشركة محل التدقيق مع الخلل في الرقابة الداخلية" تحوز على أعلى متوسط بقيمة 4.60 و بانحراف معياري 0.587.

جدول رقم (8) : اختبار t للمحور الأول (One-Sample Test)

sig	df	t	العبارة
0.000	42	24,198	استخدام الشك المهني يحسن من أداء المدقق الخارجي عند تقييمه لبيئة الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

جميع فقرات هذه الفرضية محققة بمستوى الدلالة المحسوب $\text{sig}=0.00$ وهي أقل من مستوى الدلالة الجدولية $\alpha=0.05$ عند مستوى الثقة 95%، ويوضح الجدول أن t الاجمالية المحسوبة 24.198 أكبر من t الجدولية التي تساوي 1.96 عند مستوى الثقة 95%، وبالتالي رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة وبالتالي فإن استخدام الشك المهني يحسن من أداء المدقق الخارجي عند تقييمه لبيئة الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق، وهذا يتجلى من خلال التوسع في البحث عن مكامن القوة و الضعف في نظام الرقابة الداخلية و يؤدي به سلوك الشك المهني إلى عدم إهمال أي عنصر داخل المنشأة حتى و إن كان لا يدخل ضمن نظام الرقابة الداخلية الخاصة بمجال التدقيق، و بممارسة درجة عالية من التشكك يتمكن المدقق من التدقيق في طرق توليد المعلومات و تتبع مساراتها لتقصي أي ثغرة قد تعتبر مصدرا محتملا لغش أو خطأ مع الإشارة أن استجابة الإدارة للاختلالات في الرقابة الداخلية قد تعطي للمدقق نظرة دقيقة عن مخاطر التحريف في المعلومة على مستوى البيانات المالية ، أو على مستوى الإثباتات.

3. اختبار الفرضية الثالثة :

جدول رقم (9) : توزيع الإحصاءات الوصفية لعينة الدراسة لعبارات المحور الثالث (المتوسطات والانحرافات المعيارية)

الانحراف المعياري	المتوسط	العبارة
,593	4,45	يؤدي سلوك الشك المهني للمدقق إلى تصميم إجراءات كافية ومناسبة لتحديد مخاطر التحريفات الجوهرية.
,618	4,36	يحسن سلوك الشك المهني من كفاءة المدقق في تحديد وتقييم مخاطر التحريفات على مستوى البيانات المالية.
,547	4,57	يحسن سلوك الشك المهني من قدرة المدقق على تحديد وتقييم مخاطر التحريفات على مستوى تصريحات إدارة الشركة محل التدقيق.
,505	4,48	يحسن سلوك الشك المهني من قدرة المدقق على تقييم درجة أهمية مخاطر التحريف إن وجدت.

4,31	,841	يحسن سلوك الشك المهني كفاءة المدقق في تحديد وتنفيذ الاستجابة المناسبة لمخاطر التحريفات.
4,45	,550	يؤدي سلوك الشك المهني لحصول المدقق على أكبر قدر من الأدلة الكافية والمناسبة لإصدار احكامه حول مخاطر التحريفات في القوائم المالية
4,4365	,40316	استخدام الشك المهني يحسن من أداء المدقق عند تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول يتبين أن المتوسط الحسابي العام للمحور 4.436 وهو يشير إلى الموافقة بشدة بالاستناد إلى مقياس ليكرت وبدل على أن أفراد العينة يوافقون وبشدة على أن استخدام الشك المهني يحسن من أداء المدقق عند تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية، ويشير الانحراف المعياري إلى قيمة منخفضة 0.403 تدل على تركيز الاجابات حول المتوسط الحسابي.

بالاطلاع على عبارات هذا المحور نجد أن قيم متوسطاتها تتراوح بين 4.31 و 4.57 وهي تدل على موافقة وبشدة على مجمل عبارات المحور من قبل أفراد عينة الدراسة، وعند القيام بترتيب العبارات حسب المتوسطات الحسابية لتحديد المجالات التي يحسنها استخدام الشك المهني عند تقييم بيئة الشركة محل التدقيق ومحيطها نجد أن عبارة "يحسن سلوك الشك المهني من قدرة المدقق على تحديد و تقييم مخاطر التحريفات على مستوى تصريحات إدارة الشركة محل التدقيق" تحوز على أعلى متوسط بقيمة 4.57 و بانحراف معياري 0.547.

جدول رقم (10) : اختبار t للمحور الأول (One-Sample Test)

sig	df	t	العبرة
0.000	42	23,092	استخدام الشك المهني يحسن من أداء المدقق الخارجي تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

إن جميع فقرات هذه الفرضية محققة بمستوى الدلالة المحسوب sig=0.00 و هي أقل من مستوى الدلالة الجدولية $\alpha=0.05$ عند مستوى الثقة 95%، و يوضح الجدول أن t الاجمالية المحسوبة 23.092 أكبر من t الجدولية التي تساوي 1.96 عند مستوى الثقة 95%، و بالتالي رفض فرضية العدم و قبول الفرضية البديلة و بالتالي فإن استخدام الشك المهني يحسن من أداء المدقق عند تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية، و يكون ذلك من خلال استقلالته في تصميم الإجراءات التي يراها مناسبة للحصول على قدر أكبر من الاقناع حول انخفاض خطر التحريف اعتمادا على التساؤل الدائم و البحث الدائم عن احتمال وجود خطر تحريف و طبيعة الاستجابة المناسبة في حالة وجوده بناء على حجمه و أهميته و تأثيره على البيانات المالية و مصداقيتها.

V. الخلاصة:

تمر عملية التدقيق بمجموعة من المراحل بدأ باستلام خطاب التكليف و انتهاء بإيصال تقرير التدقيق للمستخدمين ، و خلال هذه المراحل يمارس المدقق مهامه ضمن بيئة تتضارب فيها المصالح و يعتبر هو بمثابة الضامن لحقوق كل جهة من الجهات من خلال حياده اثناء أداءه لمهمته، و لضمان حياده فإن المدقق مطالب بسلوك نوع من الشك أثناء تعامله مع البيانات المقدمة و الأدلة التي تم الحصول عليها قصد الوصول لدرجة عالية من اليقين حول أحكامه و آراءه التي يبني عليها قراراته ، و لقد شددت الهيئات المهنية في مختلف إصداراتها حول ممارسة المدقق للشك المهني أثناء عملية التدقيق، و بالنظر لأسلوب التدقيق القائم على تحديد و تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية الذي ينتهجه المدققون ، فقد جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء حول دور سلوك الشك المهني في عملية تحديد و تقييم التحريفات الجوهرية في البيانات المالية وفق آراء المختصين و المهنيين، و جاء من أبرز نتائجها :

- لسلوك الشك المهني دور في تعزيز أداء المدقق أثناء تحديد و تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية.
 - سلوك الشك المهني يحسن من استجابة المدقق لمختلف مخاطر التحريفات الجوهرية.
 - يمكن سلوك الشك المهني المدقق من فهم أوسع لبيئة المنشأة وبالتالي التعرف على مواضع التحريفات المحتملة.
 - يعزز سلوك الشك المهني من قدرة المدقق على فهم البيئة الرقابية ومدى الاعتماد عليها.
 - سلوك الشك المهني ضروري عند التعامل مع تصريحات وإقرارات الإدارة التي يعتمد عليها المدقق في تكوين رأيه.
- بناء على ما سبق خرجت هذه الدراسة بمجموعة من الاقتراحات:
- تدريب مدققي الحسابات على اكتساب خصائص الشك المهني وممارستها بصفة فعالة.
 - تعزيز قدرات المدققين من خلال التدريب على انتهاج سلوك الشك المهني.
 - التشديد على إدارة العلاقة مع إدارة العميل بما يتوافق وأسلوب الشك المهني.
 - العمل على حصول المدقق على الوقت الكافي للقيام بمهمته بدون ضغوط.
 - تطوير التعليم الخاص بمهنة التدقيق بما يتوافق وأسلوب الشك المهني.
 - التركيز على التخصص القطاعي للمدقق مما يساعد في فهم و تقييم أفضل لمخاطر التحريف.

VI. الهوامش والإحالات:

- أحمد عبد المولي الصباغ، كامل السيد أحمد العشماوي، و عادل عبد الرحمان أحمد. (2008). أساسيات المراجعة و معاييرها. القاهرة.
- الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين. (2014). إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة و التدقيق و المراجعة و عمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة. الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين.
- عبد الباسط مداح، و يحي سعيدي. (2017). مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش و الخطأ في القوائم المالية - دراسة ميدانية بالجزائر -. مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، 10(3)، 173-188.

- نجوى محمود أحمد أبو جبل. (2017). أثر ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية-دراسة تجريبية-. مجلة المحاسبة و المراجعة، 5(2)، 233-268.
- Ciołek, M. (2017, JANUARY). Professional Skepticism in Auditing and Its Characteristics. Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 33-40.
- Endrawes, M., & Monroe, G. (2012). Professional scepticism of auditors : a cross-cultural experiment. 1-41.
- Sayed Hussin, S., Iskandar, M., Saleh, M., & Jaffar, R. (2017). Professional skepticism and auditors' assessment of mistatement risks: the moderating effect of experience and time budget pressure (éd. 4, Vol. 10). Economics & Sociology.

VII. الملاحق

الملحق 01 : جدول اختبارات (ت) لمحاوور الدراسة One Sample Test

	t	df	Sig. (2-tailed)
المحور_الاول	26,154	41	,000
المحور_الثاني	24,198	41	,000
المحور_الثالث	23,092	41	,000

الملحق 02 : جدول اختبار (ت) لعبارات الاستبانة One-Sample Test

Sig. (2-tailed)	t	df=41
,000	20,333	يحسن سلوك الشك المهني من قدرة المدقق على فهم بيئة الأعمال الخارجية للشركة محل التدقيق.
,000	14,049	يحسن سلوك الشك المهني من قدرة المدقق على فهم البيئة القانونية للشركة محل التدقيق (التشريعات، القوانين ، السياسات الجبائية و الجمركية).
,000	14,690	يحسن سلوك الشك المهني للمدقق من جودة تقييمه وتحليله للإطار التنظيمي داخل الشركة محل التدقيق و طبيعة العلاقات بين أفرادها.
,000	15,091	يحسن سلوك الشك المهني للمدقق من كفايته في تقييم و فهم إطار إعداد البيانات المالية داخل الشركة محل التدقيق.
,000	17,253	يؤدي سلوك الشك المهني لحصول المدقق على فهم واسع و دقيق للسياسات المحاسبية المتبعة داخل الشركة محل التدقيق.
,000	15,514	يحسن سلوك الشك المهني للمدقق من قدرته على فهم أهداف واستراتيجيات الشركة محل التدقيق و مخاطر العمل المتعلقة بها.
,000	13,408	سلوك الشك المهني يحسن من فهم المدقق لطبيعة الرقابة الداخلية في الشركة محل التدقيق.
,000	20,333	يؤدي سلوك الشك المهني إلى فهم أكبر لإجراءات الرقابة الداخلية في الشركة محل التدقيق.
,000	13,863	يحسن سلوك الشك المهني من قدرة المدقق على الوصول لأكثر قدر ممكن من التفاصيل حول آليات عمل وظيفة التدقيق الداخلي للشركة محل التدقيق.
,000	17,617	يحسن سلوك الشك المهني من قدرة المدقق على فهم تعامل الشركة محل التدقيق مع الخلل في الرقابة الداخلية.
,000	15,091	يحسن سلوك الشك المهني من كفاءة تقييم المدقق لمخاطر التحريف على مستوى الرقابة الداخلية داخل الشركة محل التدقيق.
,000	15,880	يؤدي سلوك الشك المهني للمدقق إلى تصميم إجراءات كافية و مناسبة لتحديد مخاطر التحريفات الجوهرية.
,000	14,239	يحسن سلوك الشك المهني من كفاءة المدقق في تحديد و تقييم مخاطر التحريفات على مستوى البيانات المالية.
,000	18,604	يحسن سلوك الشك المهني من قدرة المدقق على تحديد و تقييم مخاطر التحريفات على مستوى تصريحات إدارة الشركة محل التدقيق.
,000	18,926	يحسن سلوك الشك المهني من قدرة المدقق على تقييم درجة أهمية مخاطر التحريف إن وجدت.
,000	10,095	يحسن سلوك الشك المهني كفاءة المدقق في تحديد و تنفيذ الاستجابة المناسبة لمخاطر التحريفات.
,000	17,112	يؤدي سلوك الشك المهني لحصول المدقق على أكبر قدر من الأدلة الكافية و المناسبة لإصدار احكامه حول مخاطر التحريفات في القوائم المالية

الملحق 03 : الإحصاءات الوصفية لعينة الدراسة (المتوسطات والاحترافات المعيارية)

المحور الاول		
Std. Deviation	Mean	42=N
,501	4,57	يحسن سلوك الشك المهني من قدرة المدقق على فهم بيئة الأعمال الخارجية للشركة محل التدقيق.
,670	4,45	يحسن سلوك الشك المهني من قدرة المدقق على فهم البيئة القانونية للشركة محل التدقيق (التشريعات، القوانين ، السياسات الجبائية و الجمركية).
,630	4,43	يحسن سلوك الشك المهني للمدقق من جودة تقييمه و تحليله للإطار التنظيمي داخل الشركة محل التدقيق و طبيعة العلاقات بين أفرادها.
,634	4,48	يحسن سلوك الشك المهني للمدقق من كفاءته في تقييم و فهم إطار إعداد البيانات المالية داخل الشركة محل التدقيق.
,590	4,57	يؤدي سلوك الشك المهني لحصول المدقق على فهم واسع و دقيق للسياسات المحاسبية المتبعة داخل الشركة محل التدقيق.
,587	4,40	يحسن سلوك الشك المهني للمدقق من قدرته على فهم أهداف و استراتيجيات الشركة محل التدقيق و مخاطر العمل المتعلقة بها.
	4,4841	المتوسط الحسابي للمحور الاول
,36775		الانحراف المعياري للمحور الاول

المحور الثاني		
,656	4,36	سلوك الشك المهني يحسن من فهم المدقق لطبيعة الرقابة الداخلية في الشركة محل التدقيق.
,501	4,57	يؤدي سلوك الشك المهني إلى فهم أكبر لإجراءات الرقابة الداخلية في الشركة محل التدقيق.
,668	4,43	يحسن سلوك الشك المهني من قدرة المدقق على الوصول لأكثر قدر ممكن من التفاصيل حول آليات عمل وظيفة التدقيق الداخلي للشركة محل التدقيق.
,587	4,60	يحسن سلوك الشك المهني من قدرة المدقق على فهم تعامل الشركة محل التدقيق مع الخلل في الرقابة الداخلية.
,634	4,48	يحسن سلوك الشك المهني من كفاءة تقييم المدقق لمخاطر التحريف على مستوى الرقابة الداخلية داخل الشركة محل التدقيق.
	4,4857	المتوسط الحسابي للمحور الثاني
,39790		الانحراف المعياري للمحور الثاني

المحور الثالث		
,593	4,45	يؤدي سلوك الشك المهني للمدقق إلى تصميم إجراءات كافية و مناسبة لتحديد مخاطر التحريفات الجوهرية.
,618	4,36	يحسن سلوك الشك المهني من كفاءة المدقق في تحديد و تقييم مخاطر التحريفات على مستوى البيانات المالية.

4,57	,547	يحسن سلوك الشك المهني من قدرة المدقق على تحديد و تقييم مخاطر التحريفات على مستوى تصريحات إدارة الشركة محل التدقيق.
4,48	,505	يحسن سلوك الشك المهني من قدرة المدقق على تقييم درجة أهمية مخاطر التحريف إن وجدت.
4,31	,841	يحسن سلوك الشك المهني كفاءة المدقق في تحديد و تنفيذ الاستجابة المناسبة لمخاطر التحريفات.
4,45	,550	يؤدي سلوك الشك المهني لحصول المدقق على أكبر قدر من الأدلة الكافية و المناسبة لإصدار احكامه حول مخاطر التحريفات في القوائم المالية
4,4365		المتوسط الحسابي للمحور الثالث
4,0316		الانحراف المعياري للمحور الثالث