



مسؤولية مدقق الحسابات في ممارسة الشك المهني للحد

من مخاطر الاحتيال في البيانات المالية

*The auditor's responsibility to exercise professional skepticism to reduce the risk of fraud
in the financial statements*

مسعود زين العابدين شتاتحة
مخبر العلوم الاقتصادية والتسيير
جامعة عمار ثليجي بالأغواط (الجزائر)
mz.chetatha@lagh-univ.dz

المخلص:	معلومات المقال
<p>هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مسؤولية مدقق الحسابات في ممارسة مستوى الشك المهني الذي يمكنه من الرفع من جودة التدقيق والحد من خطر التحايل والغش في البيانات المالية وكذلك إلى التفصيل في مسؤولية مدقق الحسابات في ممارسة الشك المهني اعتمادا على خصائص الشك المهني الستة . وخلصت إلى أن إن مدقق الحسابات مطالب بالالتزام بالمهنية عند أداء مهمة التدقيق ، وهو مسؤول على العمل وفقا للمعايير المعمول بها وبذل العناية المهنية اللازمة و التحلي بالحكمة و التروي عند أداء مهمة التدقيق، وعليه أن يطور مهاراته و خبراته وأن يعي حجم الضغوط التي يمكن أن يتعرض لها و الآثار المترتبة عن تقاريره، وأنه مسؤول عن ضمان استقلاليته و الحفاظ عليها .</p>	<p>تاريخ الارسال: 2023/08/28</p> <p>تاريخ القبول: 2024/03/24</p> <p>الكلمات المفتاحية:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ الشك المهني: ✓ التحايل: ✓ مسؤولية مدقق الحسابات:
<p>Abstract :</p> <p><i>This study aimed to identify the extent of the auditor's responsibility in practicing the professional skepticism, which enables him to raise the audit quality and reduce the risk of fraud in the financial statements, as well as to identify the auditor's responsibility in practicing professional skepticism based on the six characteristics of professional skepticism.</i></p> <p><i>The study concluded that the auditor is required to be professional and be responsible for applying the standards, exert the necessary professional care, and be wise and deliberate, and he develop his skills and experience and be aware of the pressures in his mission and the effects of his reports, and that he is responsible for ensuring and maintaining his independence.</i></p>	<p>Article info</p> <p>Received 28/08/2023</p> <p>Accepted 24/03/2024</p> <p>Keywords:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Professional skepticism : ✓ Fraud : ✓ Auditor's Responsibility

يعتبر العصر الحالي هو عصر المعلومة ، و تعمل جميع الجهات على الاهتمام بها من حيث السرعة و الدقة و الكفاية و الوقت المناسب، و لا يعتبر المجتمع المالي في معزل عنها ، بل يعتبر لب نشاطه و تداوله المعلومات المالية، فاهتمت جميع الدوائر الإدارية و المنظمة بالوصول لأعلى درجات الوثوق في المعلومة المتداولة، فكانت مهنة التدقيق العنصر المعول عليه في بث الثقة و الأمان لمختلف أطراف المجتمع المالي. وكان لزاما على مهنة التدقيق أن تواكب التطور الحاصل في الجانب الاقتصادي و المالي ، خاصة بعد الهزات المالية التي تعرض لها المجتمع المالي الناتجة عن الاحتيال.

ولقد اشتدت الضغوط في الآونة الأخيرة على مهنة التدقيق للوصول لجودة أفضل حتى تحد من مخاطر البيانات المالية المظلمة التي يعتمد عليها المستخدمون في اتخاذ قراراتهم، ويحمل هؤلاء المستخدمين مراجعي الحسابات مسؤولية هذه البيانات المالية المظلمة (حولي و دريس، صفحة 69)، حيث أصبح عدم قدرة المدققين على تقييم مخاطر الاحتيال مصدر قلق خاصة عند اكتشاف عمليات التحايل بعد تدقيق القوائم المالية، مما أدى إلى فقد الثقة من قبل مستخدمي البيانات المالية و من قبل الدوائر المنظمة لمهنة التدقيق في قدرة المدققين على تقييم مخاطر التحايل و التحريف في القوائم المالية (Sayed, Takiah, Norman, & Romlah, 2017).

وكتيجة لذلك اهتم العديد من مدققي الحسابات بمحاولة الرفع من جودة التدقيق و مصداقية التقارير الصادرة عنهم من خلال ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني، و اهتمت العديد من الدوائر المهنية المنظمة و المهتمة بمهنة تدقيق الحسابات بممارسة الشك المهني بصفة مباشرة أو غير مباشرة (محبوب، صفحة 2)، ومع إصدار الهيئات المهنية لمعايير التدقيق التي تتضمن مطالبة المدققين الخارجيين بالتحلي باليقظة و ممارسة مستوى من الشك المهني عند أداء مهمة التدقيق، يبقى الأمر منوطا بالمدققين.

ومما سبق تظهر الإشكالية المطروحة :

ما مدى مسؤولية مدقق الحسابات في ممارسة الشك المهني للحد من مخاطر الاحتيال في البيانات المالية ؟

وللإجابة على هذه الاشكالية نتبع الفرضيات التالي :

- يلتزم مدقق الحسابات بالحفاظ على استقلاليته عند أداء مهمة التدقيق للحد من مخاطر الاحتيال في البيانات المالية.
 - يلتزم مدقق الحسابات بتعزيز ثقته بنفسه عند أداء مهمة التدقيق للحد من مخاطر الاحتيال في البيانات المالية.
 - يسعى مدقق الحسابات لإجراء أحكامه عند أداء مهمة التدقيق للحد من مخاطر الاحتيال في البيانات المالية.
 - يسعى مدقق الحسابات لفهم شخصية المنشأة محل التدقيق عند أداء مهمة التدقيق للحد من مخاطر الاحتيال في البيانات المالية
 - يسعى مدقق الحسابات للبحث عن المعرفة عند أداء مهمة التدقيق للحد من مخاطر الاحتيال في البيانات المالية.
 - يسعى مدقق الحسابات لتعزيز عقلية التساؤل لديه عند أداء مهمة التدقيق للحد من مخاطر الاحتيال في البيانات المالية.
- هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مسؤولية مدقق الحسابات في ممارسة مستوى الشك المهني الذي يمكنه من الرفع من جودة التدقيق و الحد من خطر التحايل و الغش في البيانات المالية و كذلك إلى التفصيل في مسؤولية مدقق الحسابات في ممارسة الشك المهني اعتمادا على خصائص الشك المهني الستة (الذهن المتساؤل، الاستقلالية، الثقة بالنفس ، إجراء الأحكام، البحث عن المعرفة و فهم الشخصية).

قسمت هذه الدراسة إلى قسمين ، جانب نظري تم التطرق فيه لمفاهيم مختصرة و عامة حول ممارسة الشك المهني و مسؤوليات مدقق الحسابات تجاه التحايل و التضليل في البيانات المالية ، أما الجانب التطبيقي فتم فيه تحليل مسؤولة مدقق الحسابات في ممارسة الشك المهني.

2. الجانب النظري

1.2 ممارسة الشك المهني:

تعترف معايير التدقيق الدولية بممارسة الشك المهني ، فهو جزئية في التدقيق مرتبطة بالسلوك الفردي للمدقق و هو من يقدر حجم الاستجابة و الشك الذي يحتاجه أثناء التدقيق وفقا لما تقتضيه الظروف (رايس و زعبيط، صفحة 452) ، فالشك المهني سلوك حذر يتبعه مدقق الحسابات للحصول على أدلة صحيحة وموثوقة وكافية ، وهو يختلف من شخص لآخر حسب السمات الشخصية و القدرات المعرفية و الخبرات و المهارات المكتسبة (رايس و زعبيط، صفحة 454) ، و مع أهمية الشك المهني إلا أن ممارسته تبقى منوطة بالمدقق و تبقى ضمن التقدير الشخصي له تخضع لعدة عوامل و ضغوط قد يكون منها ضغط الوقت و ضغط ميزانية التدقيق المتوفرة و أهمية المنشأة محل التدقيق في محيطها.

2.2 مسؤوليات مدققي الحسابات تجاه التحايل و الغش في البيانات المالية:

تطرت العديد من الدراسات لمفاهيم عامة حول الغش و الخطأ و التحايل في التقارير المالية حيث تعتبر الشغل الشاغل لجميع الأطراف سواء معدي البيانات المالية أو مستخدمي البيانات المالية، لذا ينطلق مدقق الحسابات من احتمال وجودها عند التخطيط و القيام بمهام التدقيق حتى و إن كان على دراية بنزاهة المنشأة محل التدقيق (شراد، صفحة 165) ، حيث يجب أن يناقش أعضاء فريق التدقيق احتمال وجود التحريف و التظليل في البيانات المالية فيما بينهم عند التخطيط لعملية التدقيق (سوياد، صفحة 289) كما أنه ملزم بالتركيز على العوامل التي تؤثر على مخاطر التحايل و استجابة لها (سوياد، صفحة 291)، إلا أن مدقق الحسابات لا يضمن خلو البيانات من التحايل و التظليل، فهو مطالب بالقيام بالإجراءات المنوطة به و اتباع معايير التدقيق المعمول بها الصادرة عن المنظمات المهنية (شعلان، صفحة 118)، فبغض النظر عن النتائج النهائية و الآثار المترتبة عن مهمة التدقيق ، مسؤولية مدقق الحسابات تتوقف عند حدود الالتزام بالعمل وفقا لمعايير التدقيق و تنوع مسؤوليات مدققي الحسابات بين المستويات الثلاث : مسؤولياته تجاه مستخدمي البيانات المالية الذين يعتمدون على رأيه كضامن أساسي لاتخاذ قراراتهم، و مسؤولياته تجاه مهنة التدقيق و التي تستمد مكائنها من مستوى الثقة الذي يضمه المدققون في جودة تقاريرهم، و مسؤولياته تجاه الهيئات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات والتي تفرض جزاءات تجاه المقصرين في أداء مهامهم حسب ما تمليه المعايير المعمول بها محليا.

3. الدراسة التطبيقية

يتطرق الجانب التطبيقي إلى دراسة ميدانية تعتمد على استقصاء عينة من الأكاديميين و المهنيين عن طريق توزيع استبانة مكونة من 18 عبارة موزعة على 06 محاور ، و دراستها عن طريق برنامج الحزم الإحصائية SPSS، حيث تم استخدام مجموعة من المعاملات و الأدوات .

1.3 الدراسة الوصفية للاستبانة:

بعد توزيع الاستبانة تم الحصول على 52 استجابة، يتم دراسة خصائصها فيما يلي :

الوظيفة : توزعت بين مجموعة من الأكاديميين و المهنيين كما هو مبين في الجدول أدناه :

الجدول 1: (توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي)

النسبة المئوية	المجموع	الوظيفة
50.00 %	26	مدقق حسابات
44.20 %	23	أستاذ جامعي
5.80 %	3	أخرى
100.00 %	52	المجموع

المصدر: من إعداد المؤلف بناء على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أن العينة في معظمها مكونة من مدققي حسابات و أساتذة جامعيين ، حيث تمثل نسبة مدققي الحسابات 50 % من مجموع العينة، و بنفس النسبة تقريبا تمثل أساتذة جامعيين ، وهذا ما يعطي العينة أهمية كونها تمثل الفئات المرتبطة ارتباطا وثيقا بمجال تدقيق الحسابات ، وتمثل النسب المتقاربة عاملا إضافيا لتبيان توازن الاستجابات مما يخدم هذه الدراسة. العمر : توزعت أعمار عينة الدراسة كما هو مبين في الجدول أدناه :

الجدول 2: (توزيع عينة الدراسة حسب العمر)

النسبة المئوية	المجموع	العمر
11.50 %	6	أقل من 30 سنة
38.50 %	20	من 31 سنة إلى 40 سنة
46.20 %	24	من 41 سنة إلى 50 سنة
3.80 %	2	أكبر من 50 سنة
100.00 %	52	المجموع

المصدر: من إعداد المؤلف بناء على مخرجات SPSS

من خلال الجدول 2 نجد أن عينة الدراسة تتمثل في أغلبها من فئة الأعمار المتوسطة بين 30 سنة و 50 سنة بنسبة تفوق 84 % ، وبالتالي فهي فئة عمرية تختزل المجال الوظيفي المتوسط ، حيث يعتبر المجال بين 30 سنة و 50 سنة مجال النضج بالنسبة للعامل في أي وظيفة.

المؤهل العلمي : توزع المؤهل العلمي لعينة الدراسة كما هو مبين في الجدول أدناه :

الجدول 3: (توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي)

النسبة المئوية	المجموع	المؤهل العمي
9.60 %	05	ليسانس
36.50 %	19	ماستر
1.90 %	01	ماجستير
44.20 %	23	دكتوراه
7.70 %	04	أخرى
100.00 %	52	المجموع

المصدر: من إعداد المؤلف بناء على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أن العينة في معظمها مؤهلة في الاطوار الجامعية - ليسانس ،الماستر، الماجستير و الدكتوراه بنسبة تفوق 92 % و بالتالي فهي عينة مؤهلة للإجابة بدقة و ثقة على فقرات الاستبانة لما لها من دراية و اطلاع على محتوى و الهدف من الدراسة و نجد أن فئة الدكتوراه تمثل 44 % و فئة الماستر تمثل 36 % و هي بذلك تمثل عامل ايجابي في تقديم الاضافة المرجوة و المقصودة من استهداف هذه العينة.

الخبرة المهنية: توزعت الخبرة المهنية لعينة الدراسة كما هو مبين في الجدول أدناه :

الجدول 4: (توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية)

الخبرة المهنية	المجموع	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	15	28.80 %
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	21	40.40 %
من 11 سنة إلى 15 سنة	12	23.10 %
أكثر من 15 سنة	04	7.70 %
المجموع	52	100.00 %

المصدر: من إعداد المؤلف بناء على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أن للعينة خبرة من 5 سنوات إلى 10 سنوات بنسبة 40 % و هي خبرة مناسبة و يعززها أن 30 % من عينة الدراسة خبرتها تفوق 11 سنة و بالتالي فإن أكثر من 70 % من العينة خبراتهم جيدة تناسب الهدف من هذه الدراسة.

2.3 تحليل محاور الاستبانة:

المحور الأول : التزام مدقق الحسابات بالحفاظ على استقلاليته عند أداء مهمة التدقيق

أسفرت استجابة المشاركين في هذه الدراسة عن النتائج التالية :

الجدول 5: نتائج محور: التزام مدقق الحسابات بالحفاظ على استقلاليته عند أداء مهمة التدقيق

المرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
2	0.50	4.52	يعتبر المدقق استقلاليته أهم عامل في نجاح مهمته
3	0.50	4.48	يلتزم المدقق باتخاذ كل القرارات و الاحكام التي يراها مناسبة
1	0.42	4.77	يتمسك مدقق الحسابات بحقه في الوصول إلى أي معلومة يراها مناسبة
	0.31	4.58	التزام مدقق الحسابات بالحفاظ على استقلاليته عند أداء مهنة التدقيق

المصدر: من إعداد المؤلف بناء على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن استجابة المشاركين توافق بشدة على جميع عبارات المحور الأول بمتوسط حسابي بين 4.48 و 4.77 ، حيث جاءت في المرتبة الأولى عبارة " يتمسك مدقق الحسابات بحقه في الوصول إلى أي معلومة يراها مناسبة " و هو أمر منطقي و ضروري لأي مدقق أن يتمكن من الوصول لأي معلومات تخدم مهمته و تساعد في الوصول لتأكيد مناسب ، وهو ما تنص عليه معايير التدقيق الدولية التي تطالب المدقق في التأكد من وصوله لأي معلومة يراها مناسبة، وجاءت في المرتبة الثانية عبارة "يعتبر المدقق استقلاليته أهم عامل في نجاح مهمته " حيث تبني عملية التدقيق على الحرية و الاستقلالية التي يتمتع بها المدقق و التي تتيح له التعامل بحيادية و مهنية تمكنه من تحمل مسؤولياته تجاه مستخدمي البيانات المالية و تجاه الهيئات المنظمة التي ينتمي إليها و تجاه مهنة

التدقيق عموماً، و جاءت عبارة " يلتزم المدقق باتخاذ كل القرارات و الأحكام التي يراها مناسبة " في المرتبة الثالثة و التي لا تقل أهمية من حيث الاستجابة عن سابقاتها إذ يتبين من خلالها تجسيد الحرية في الوصول للمعلومات و اتخاذ القرارات دون الخشية أو التوجس من رداء الفعل المحتملة .

- الفرضية الأولى: يلتزم مدقق الحسابات بالحفاظ على استقلاليتته عند أداء مهمة التدقيق للحد من مخاطر الاحتيال في البيانات المالية

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن أفراد العينة متفقون و بشدة على أن المدقق ملزم بالعمل على الحفاظ على استقلاليتته عند القيام بمهمة التدقيق بمتوسط حسابي 4.58 ، و بالتالي قبول الفرضية ، وهو ما يؤكد أن مدقق الحسابات مسؤول مسؤولية كاملة على الحفاظ على استقلاليتته و أن يقوم بمهمته بحيادية و موضوعية و هو ما أكدت عليه معايير التدقيق الدولية التي أوصت المدقق الخارجي بالتأكد على استقلاليتته في أداء مهمته و أو ينسحب أو يصدر تقريراً بعدم امكانية التدقيق إذا استحال عليه ممارسة مهامه بحرية و استقلالية.

- المحور الثاني : يلتزم مدقق الحسابات بتعزيز ثقته بنفسه عند أداء مهمة التدقيق للحد من مخاطر الاحتيال في البيانات المالية.

أسفرت استجابة المشاركين في هذه الدراسة عن النتائج التالية :

الجدول 5: نتائج محور: التزام مدقق الحسابات بتعزيز ثقته بنفسه عند أداء مهمة التدقيق

المرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
2	0.46	4.71	يسعى مدقق الحسابات لكسب مهارات و خبرات تساعده في أداء مهامه
1	0.42	4.77	يسعى مدقق الحسابات للتخطيط الجيد لعملية التدقيق حتى يؤدي مهمته بنجاح
3	0.47	4.69	يتخذ مدقق الحسابات أي قرار يراه مناسباً لتعزيز حصوله على تأكيد حول البيانات المالية
	0.37	4.72	التزام مدقق الحسابات بتعزيز ثقته بنفسه عند أداء مهنة التدقيق

المصدر: من إعداد المؤلف بناء على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن استجابة المشاركين توافق بشدة على جميع عبارات المحور الثاني بمتوسط حسابي بين 4.69 و 4.77 ، حيث جاءت في المرتبة الأولى عبارة " يسعى مدقق الحسابات للتخطيط الجيد لعملية التدقيق حتى يؤدي مهمته بنجاح " حيث يؤدي التخطيط الجيد لعملية التدقيق المبني على تجميع المعلومات الضرورية و تنظيمها و ترتيبها و تحديد الأهداف العامة لعملية التدقيق و الأهداف المرحلية لكل طور من أطوار مهمة التدقيق مما يؤدي إلى أداء مهمة التدقيق بنجاح ، و قد أفرد معيار خاص من معايير التدقيق الدولية بعملية التخطيط للتدقيق حيث تعتبر عملية مستمرة تتماشى مع الظروف و الأحداث التي تظهر أثناء و بعد عملية التدقيق، وجاءت في المرتبة الثانية عبارة " يسعى مدقق الحسابات لكسب مهارات و خبرات تساعده في أداء مهامه " و هو أمر ضروري لكل مدقق حسابات أن يعزز مهاراته و مكتسباته من خلال عمليات التدريب و الرسكلة التي يقوم بها حتى يتماشى مع التطور الحاصل في الأساليب الحاسبية و العمليات المالية و التبادلات التجارية و ما ينجر عنها من تنوع أساليب الاحتيال و الخداع حتى يتمكن من أداء مهمة التدقيق بكل كفاءة و اقتدار و هو أمر أيضاً ألحقت عليه معايير التدقيق الدولية ، و جاءت في المرتبة الثالثة عبارة " يتخذ مدقق الحسابات أي قرار يراه مناسباً لتعزيز حصوله على تأكيد حول البيانات المالية " أي أن المدقق لا يجب أن يتوانى عن انتهاج كل السبل للوصول للقناعة التي تمكنه من إصدار أحكامه مهما كان نوع القرار أو مستوى القرار أو حتى توقيت القرار و قد أتاحت معايير التدقيق الدولية إمكانية إعداد تقارير تعديلية إذا تبين وجود أحداث قد تؤدي إلى تغيير أو تعديل ما تم إصداره من أحكام، كما أتاحت لمدقق الحسابات مناقشة المستويات العليا في إدارة الشركة محل التدقيق حول أي مسألة يراها ضرورية .

- الفرضية الثانية : يلتزم مدقق الحسابات بتعزيز ثقته بنفسه عند أداء مهمة التدقيق للحد من مخاطر الاحتيال في البيانات المالية

يبين الجدول أعلاه أن أفراد العينة متفوقون بشدة على أن مدقق الحسابات مطالب الرفع من ثقته بنفسه و ثقة فريق التدقيق المرافق له عند القيام بمهمة التدقيق بمتوسط حسابي 4.72 ، و بالتالي قبول الفرضية ، وهو ما يؤكد أن مدقق الحسابات مسؤول مسؤولية كاملة على تعزيز الثقة بالنفس لديه و لدى فريقه من خلال تكثيف و تنويع دورات التدريب و الرسكلة لمواكبة التطورات و كذلك تعزيز المناقشات بين أعضاء فريق التدقيق لتبادل المعلومات مما يتيح إيمانهم بقدراتهم و توزيع المهام بينهم بما يتلاءم و إمكانياتهم حتى تتم عملية التدقيق بنجاح .

المحور الثالث: يسعى مدقق الحسابات لإرجاء أحكامه عند أداء مهمة التدقيق للحد من مخاطر الاحتيال في البيانات المالية..

أسفرت استجابة المشاركين في هذه الدراسة عن النتائج التالية :

الجدول 6: نتائج محور: إرجاء الأحكام لدى مدقق الحسابات عند أداء مهمة التدقيق

المرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
1	0.47	4.69	يسعى مدقق الحسابات للحصول على معلومات كافية حتى يصدر أحكامه
2	0.49	4.63	يناقش مدقق الحسابات ما توصل إليه مع أعضاء فريق التدقيق قبل إصدار أحكامه
3	0.50	4.54	يستخدم مدقق الحسابات كافة الوسائل الضرورية للحصول على تأكيد قبل إصدار أحكامه
	0.40	4.62	إرجاء الأحكام لدى مدقق الحسابات عند أداء مهمة التدقيق

المصدر: من إعداد المؤلف بناء على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن المشاركين موافقين بشدة على جميع عبارات المحور الثالث بمتوسط حسابي بين 4.54 و 4.69 ، حيث جاءت في المرتبة الأولى عبارة " يسعى مدقق الحسابات للحصول على معلومات كافية حتى يصدر أحكامه " حيث يعتبر المستجوبون أن مدقق الحسابات مطالب بتجميع معلومات كافية و مناسبة حتى يصدر حكماً أو يتخذ قراراً و بالتالي يتفادى إطلاق أحكام مسبقة أو اتخاذ قرارات متسرعة وهو ما يتوافق مع ما جاء في معايير التدقيق الدولية التي تحث مدقق الحسابات على عدم إصدار أي أحكام حتى تتولد لديه قناعة كافية و تأكيد مناسب مقبول ولا يتأتى ذلك إلا بتجميع القدر الكافي من المعطيات و الأدلة، وجاءت في المرتبة الثانية عبارة " يناقش مدقق الحسابات ما توصل إليه مع أعضاء فريق التدقيق قبل إصدار أحكامه " وهو أمر مناسب خاصة إذا كان حجم المعطيات و الأدلة كبيراً و مقعداً ، إذ يتوجب على أعضاء فريق التدقيق التحاور فيما بينهم و تبادل المعلومات بصفة دورية و تبادل المعلومات الضرورية فيما بينهم، مما يساعد في التمهيص و التدقيق أكثر في المعطيات و الأدلة الموجودة بين أيديهم و هو ما يحفز طرح حلول للمشكلات التي تواجههم مما يساعد في إصدار أحكام أكثر مصداقية و دقة و أكثر ملاءمة و قد خصت معايير التدقيق الدولية هذا المجال حيزاً في معاييرها من خلال التحفيز على المناقشة و تبادل المعلومات بين أعضاء فريق التدقيق و مناقشة النتائج النهائية فيما بينهم لاتخاذ الأحكام و القرارات السليمة و المناسبة، و جاءت في المرتبة الثالثة عبارة " يستخدم مدقق الحسابات كافة الوسائل الضرورية للحصول على تأكيد قبل إصدار أحكامه " وهي عبارة لا تقل أهمية عن سابقتها بناء على إجابات المشاركين حيث يعتبرون أن مدقق الحسابات لا يجب أن يتوانى عن استخدام جميع الأساليب و الوسائل المتاحة و الضرورية للوصول لأهدافه ، و يشمل ذلك القيام بالتقييمات اللازمة و البحث المستفيض حول الأدلة المتناقضة و كذلك استخدام الاجراءات التحليلية و عقد

المقارنات بين عناصر القوائم المالية و المقارنة بين البيانات المالية و هو ما يؤدي في النهاية إلى عدم اصدار الأحكام إلا بعد أن يستوفي جميع الاجراءات لحل جميع الإبهامات و الشكوك التي تعترض سبيل وصوله للقناعة الكافية.

- **الفرضية الثالثة:** يسعى مدقق الحسابات لإرجاء أحكامه عند أداء مهمة التدقيق للحد من مخاطر الاحتيال في البيانات المالية من خلال نتائج الجدول أعلاه يتبين أن أفراد العينة متفقون بشدة على أن مدقق الحسابات مطالب بإرجاء أحكامه عند أداء مهمة التدقيق بمتوسط حسابي 4.62 ، و بالتالي قبول الفرضية، أي أن مدقق الحسابات يجب أن يتميز و يتحلى بالتأني و التريث عند أداء مهمة التدقيق و استغلال الوقت و أعضاء فريق التدقيق في سبيل الوصول للمعطيات الضرورية و مناقشة جميع ظروف عملية التدقيق مع أعضاء فريق التدقيق قبل إصدار الأحكام النهائية التي تتولد عن قناعة تامة من قبل جميع أعضاء فريق التدقيق ، فهو مسؤول عن تأجيل حكمه إلى غاية توصله للقناعة الكافية و عدم إطلاق الأحكام المسبقة أو المتسرفة، وهو ما تؤيده معايير التدقيق الدولية التي تؤكد على مدقق الحسابات أن لا يصدر أحكامه إلا بعد أن يستوفي جميع المراحل الضرورية لتكوين رأي مناسب عن قناعة و تأكد مناسب.

المحور الرابع: يسعى مدقق الحسابات لفهم شخصية المنشأة محل التدقيق عند أداء مهمة التدقيق للحد من مخاطر الاحتيال في البيانات المالية.

أسفرت استجابة المشاركين في هذه الدراسة عن النتائج التالية :

الجدول 7: نتائج محور: فهم شخصية المنشأة لدى مدقق الحسابات عند أداء مهمة التدقيق

المرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة
1	0.50	4.48	يسعى مدقق الحسابات لفهم بيئة المنشأة الداخلية
3	0.64	4.42	يسعى مدقق الحسابات لفهم الضغوطات و الدوافع التي تحكم نشاط المنشأة
2	0.61	4.48	يسعى مدقق الحسابات للبحث في العمليات و المجالات التي يمكن أن تحتوي على تحايل
	0.47	4.46	فهم شخصية المنشأة لدى مدقق الحسابات عند أداء مهمة التدقيق

المصدر: من إعداد المؤلف بناء على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن المشاركين موافقين بشدة على جميع عبارات المحور الرابع بمتوسط حسابي بين 4.42 و 4.48 ، حيث جاءت في المرتبة الأولى العبارتان " يسعى مدقق الحسابات لفهم بيئة المنشأة الداخلية " و " يسعى مدقق الحسابات للبحث في العمليات و المجالات التي يمكن أن تحتوي على تحايل " ، إذ اعتبر المشاركون أن مدقق الحسابات مطالب ببذل جهد قصد التعرف على البيئة الداخلية للمنشأة محل التدقيق و ذلك بالاطلاع على توزيع المصالح و مسارات المعاملات و مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية و إمكانية الاعتماد عليه، و أيضا ينبغي على مدقق الحسابات أن يعمل على فهم طبيعة نشاط المنشأة وهو ما أكدت عليه معايير التدقيق الدولية ، و أيضا ينبغي على مدقق الحسابات أن يجتهد في فهم طبيعة العمليات داخل المنشأة و مكامن الاحتيال المحتملة. و جاءت في المرتبة الثانية عبارة " يسعى مدقق الحسابات لفهم الضغوطات و الدوافع التي تحكم نشاط المنشأة " بمتوسط 4.42 حيث يرى المشاركون أن الظروف المحيطة بنشاط الإدارة تعتبر محورا هاما يجب على مدقق الحسابات أن يكون على دراية به و على تأثيره على إعداد البيانات المالية المقدمة، و قد نصت أيضا على ذلك معايير التدقيق الدولية.

الفرضية الرابعة: يسعى مدقق الحسابات لفهم شخصية المنشأة محل التدقيق عند أداء مهمة التدقيق للحد من مخاطر الاحتيال في البيانات المالية

إن النتائج المبينة في الجدول أعلاه تؤكد أن أفراد العينة متفقون بشدة على أن مدقق الحسابات يجب أن يكون على فهم و دراية بطبيعة المنشأة محل التدقيق بمتوسط حسابي 4.46 ، و بالتالي قبول الفرضية، فكي يتمكن مدقق الحسابات من القيام بمهامه على أكمل وجه يجب أن يعرف المحيط الذي أعد البيانات المالية محل التدقيق فيتعرف على بيئة الرقابة الداخلية و إمكانية الاعتماد عليها في عملية التدقيق و كذلك المخاطر الداخلية المحتملة التي قد تعترض الوصول للرأي المناسب ، و كذلك يجب على مدقق الحسابات أن يتعرف على العناصر و البنود التي يمكن أن تكون محل تحايل بناء على طبيعة نشاط المنشأة و علاقاتها مع محيطها و كذلك بناء على الدوافع و الحوافز التي تكتنف عمل إدارة المنشأة و معدي البيانات المالية، وكذلك يجب أن يكون لدى المدقق فهم لوضعية المنشأة ضمن محيطها القانوني تجاه مصالح الضرائب و المصالح الحكومية الأخرى ، وكذا تجاه المؤسسات المالية و المتعاملين الآخرين ، وهي كلها عوامل تساعد المدقق في فهم ظروف إعداد البيانات المالي الإفصاح عنها.، وقد أفردت معايير التدقيق الدولية معايير خاصة لهذا الغرض مثل المعايير الخاصة بالرقابة الداخلية، معايير فهم المنشأة محل التدقيق و غيرها. و بذلك فيتفق المشاركون على أن مدقق الحسابات مسؤول على التوسع في فهم المحيط الذي يقوم بمهمة التدقيق ضمنه بكل جوانبه الداخلية و الخارجية.

المحور الخامس: يسعى مدقق الحسابات للبحث عن المعرفة عند أداء مهمة التدقيق للحد من مخاطر الاحتيال في البيانات المالية.

أسفرت استجابة المشاركين في هذه الدراسة عن النتائج التالية :

الجدول 8: نتائج محور: البحث عن المعرفة لدى مدقق الحسابات عند أداء مهمة التدقيق

المرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة
3	0.92	4.31	يلتزم مدقق الحسابات دائما بالفضول عند البحث عن المعلومات
1	0.50	4.56	يسعى مدقق الحسابات إلى المقارنة بين الأدلة للوصول للتأكد اللازم
2	0.50	4.50	يسعى مدقق الحسابات لتنويع مصادر معلوماته
	0.52	4.45	البحث عن المعرفة لدى مدقق الحسابات عند أداء مهمة التدقيق

المصدر: من إعداد المؤلف بناء على مخرجات SPSS

إن المطلع على الجدول أعلاه يلاحظ أن المشاركين موافقين بشدة على جميع عبارات المحور الخامس بمتوسط حسابي بين 4.31 و 4.56 ، حيث جاءت في المرتبة الأولى العبارة " يسعى مدقق الحسابات إلى المقارنة بين الأدلة للوصول للتأكد اللازم " و هو أمر منطقي و يعتبر لب عملية تدقيق الحسابات، إذ يتحقق الهدف من عملية تدقيق الحسابات من خلال فحص و تقييم و تحليل الأدلة التي توفر الوصول لتأكيد حول عدالة البيانات المالية و خلوها من التحايل و الخطأ، وقد ركزت معايير التدقيق الدولية حول عقد المقارنات بين الأدلة وكشف التناقضات بينها ، فقد يلجأ بعض مدققي الحسابات إلى الاكتفاء بوجود دليل حول موضوع معين لإطلاق حكم أو تكوين رأي تحت ظروف قد تكون متعلقة بالوقت أو بالميزانية أو بضغوط إدارية ، لكن معايير التدقيق تؤكد على عدم الانسياق تحت أي ظرف إلى هذه الضغوط و العمل على التأكد من كفاية و ملاءمة الأدلة لتكوين رأي حول البيانات المالية. وجاءت العبارة " يسعى مدقق الحسابات لتنويع مصادر معلوماته " في المرتبة الثانية، هذه العبارة هي نتاج تفاعل مدقق الحسابات مع العديد من الأطراف داخل و خارج المنشأة محل التدقيق وبالتالي فتعدد مصادر المعلومة يتيح لمدقق الحسابات كشف التحايل و الخطأ من خلال تنوع الأدلة و مصادرها و قد اهتمت معايير التدقيق الدولي بتنويع المصادر من خلال التطرق للعلاقة مع المكلفين بالحوكة داخل المنشأة و الحث على الحصول على المصادقات و كذلك الاستعانة بخبراء و الاتصال بالمدققين السابقين و غيرها من مصادر المعلومات ، بالتالي فهي مكتملة للعبارة السابقة إذ تعتبر العامل الهام في الوصول للقدر الكافي و المناسب من الأدلة للوصول للتأكد المؤدي لتكوين رأي من قبل مدقق

الحسابات. و جاءت في المرتبة الثالثة عبارة " يلتزم مدقق الحسابات دائما بالفضول عند البحث عن المعلومات " بمتوسط 4.31 إذ يرى المشاركون أن الفضول صفة مهمة يتصف بها مدقق الحسابات، فالفضول يتعدى عملية التدقيق إلى الوقوف عند كل حدث أو فعل قد يكون له أثر على البيانات المالية و البحث في خلفياته، وهي خاصية تجسد توسيع الاطلاع و عدم الاكتفاء بالقدر الموجود من المعلومات وهو أمر ضروري للتحري و الكشف عن مكامن التحايل و الخطأ في البيانات المالية سواء عند التقييم أو عند الافصاح و بالتالي فالفضول يخدم الهدف الأساسي لعملية تدقيق الحسابات وهو تكوين رأي حول خلو البيانات من التحريف المتعمد وغير المتعمد، وقد دعمت معايير التدقيق الدولية الفضول من خلال دعوة مدقق الحسابات للحرص على عدم إهمال أي حدث من شأنه التأثير في تكوين الرأي حتى لو كان بعد إصدار تقرير الرأي تدقيق الحسابات و أكدت على إمكانية إصدار تقرير معدل إذا دعت الضرورة لذلك.

الفرضية الخامسة: يسعى مدقق الحسابات للبحث عن المعرفة عند أداء مهمة التدقيق للحد من مخاطر الاحتيال في البيانات المالية

تظهر النتائج المبينة في الجدول أعلاه أن أفراد العينة متفوقون بشدة على أن مدقق الحسابات مطالب بالسعي للبحث عن المعرفة بمتوسط حسابي 4.45 ، و بالتالي قبول الفرضية، ويعبر البحث عن المعرفة عن كفاءة مدقق الحسابات و تتمثل في التكوين الجيد للمدقق الذي يسمح له بتوسيع معارفه من خلال عملية التدقيق ، فمع التنوع الحاصل في النشاطات الاقتصادية و التجارية عموما ، يجب على مدقق الحسابات أو يطور من مهاراته التي تسمح له بالبحث و التحري عن المعلومة الصحيحة الملائمة و الكافية في الوقت المناسب، و يتأتى ذلك من خلال اختيار عدد أفراد مهمة التدقيق و تكوينهم و الحرص على التكامل بينهم ، فيعتبر التخصص المهني جيد لفهم طبيعة عمليات المنشأة لكن يدعم ذلك أيضا التحلي بالأفق الواسع و الفضول الدائم لتحصيل المعلومة كاملة، فالتوسع في فهم طبيعة العمليات و الحرص على إزالة الغموض حول أي معلومة أو دليل و مناقشة جميع الأحداث و المعلومات في اجتماعات أو مناقشات بين أعضاء فريق التدقيق و كثرة التساؤل و المناقشة مع عمال المنشأة محل التدقيق و المكلفين بإدارة تمثل محل اهتمام من قبل معايير التدقيق الدولية، و بالتالي فمدقق الحسابات مسؤول مسؤولية كاملة عن تطوير مهارات البحث لديه من خلال التكوين السليم و المستمر له و لأعضاء فريقه و كذلك نقل الخبرات بينه و بين أعضاء فريق التدقيق قصد تعزيز مفهوم الفضول و التساؤل، فأى تقصير في هتين الخاصيتين قد يؤدي إلى انخفاض في جودة التدقيق و قد يؤدي إلى الاخفاق في مهمة التدقيق من خلال تكوين رأي خاطئ حول البيانات المالية و هو ما قد يعرضه للمساءلة و يعرض مهنة التدقيق عموما للانتقاد.

المحور السادس: يسعى مدقق الحسابات لتعزيز عقلية التساؤل لديه عند أداء مهمة التدقيق للحد من مخاطر الاحتيال في البيانات المالية.

أسفرت استجابة المشاركين في هذه الدراسة عن النتائج التالية :

الجدول 9: نتائج محور: تعزيز عقلية التساؤل لدى مدقق الحسابات عند أداء مهمة التدقيق

المرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
1	0.70	4.48	يسعى مدقق الحسابات لتنمية مهارات الاستفهام و الاستفسار لديه
2	0.69	4.40	يلتزم مدقق الحسابات دائما بالتشكيك في أي معلومة تصله
3	0.74	4.36	يسعى مدقق الحسابات إلى التحري عن مصدر الأدلة و البيانات المقدمة له
	0.63	4.42	تعزيز عقلية التساؤل لدى مدقق الحسابات عند أداء مهمة التدقيق

المصدر: من إعداد المؤلف بناء على مخرجات SPSS

يبين الجدول أعلاه أن المشاركين موافقين بشدة على جميع عبارات المحور السادس بمتوسط حسابي بين 4.36 و 4.48 ، حيث جاءت في المرتبة الأولى العبارة " يسعى مدقق الحسابات لتنمية مهارات الاستفهام و الاستفسار لديه " ، إذ اعتبر المشاركون أن على مدقق الحسابات أن يكثر من الأسئلة و الاستفهام و استفسار عن أي معلومة أو حدث قد يمثل محل إبهام لديه و أن يسعى لتنمية مهارات الحصول على المعلومة من خلال الاستفسارات التي تعطيه أجوبة تكون محل تحليل و تشريح للوصول للتفسير و التأويل الجيد لطبيعة الغموض و رفع اللبس عنه ، و هو أمر أكدته معايير التدقيق الدولية أيضا من خلال التركيز على التدريب و الرسكلة حول الاكثار من الاستفسار و التساؤل مع أنها لم تشر إليه صراحة ، وجاءت العبارة " يلتزم مدقق الحسابات دائما بالتشكيك في أي معلومة تصله " و تأتي هذه العبارة مكتملة لما سبقتها فبرى المشاركون أن المدقق يجب أن يشك في كل معلومة أو دليل أمامه و أن يتأكد من صحته و كفايته من جميع النواحي للاعتماد عليه في تكوين الرأي و يأتي ذلك وفق ما جاءت به معايير التدقيق الدولية التي توصي مدقق الحسابات بأن يسعى للتحقق من المعلومات بواسطة الحصول على الإقرارات و المصادقات الخارجية و المقارنة بين الكشوفات بين السنوات و بين الشركات المماثلة و بالتالي توجب على مدقق الحسابات أن يتأكد من إمكانية الاعتماد على الأدلة و البيانات قبل تكوين رأيه، وجاءت العبارة " يسعى مدقق الحسابات إلى التحري عن مصدر الأدلة و البيانات المقدمة له " في المرتبة الثالثة و هي في صلب عملية التدقيق توصي بها معايير التدقيق و تؤكد على أهمية التحري عن مصادر المعلومات و الأدلة و بالتالي التعرف على طبيعة الحوافز و الضغوط و المصالح لدى مصدر المعلومة يعطي انطبعا لدى مدقق الحسابات حول مدى إمكانية الاعتماد على المعلومة و ووقت الاعتماد عليها و كيفية الاعتماد عليها و ما إذا كانت تحتاج للمزيد من المعلومات المكتملة من مصادر أخرى.

الفرضية السادسة: يسعى مدقق الحسابات لتعزيز عقلية التساؤل لديه عند أداء مهمة التدقيق للحد من مخاطر الاحتيال في البيانات المالية

إن النتائج المبينة في الجدول أعلاه تؤكد أن أفراد العينة متفقون بشدة على أن مدقق الحسابات يجب أن يسعى لتعزيز عقلية التساؤل لديه بمتوسط حسابي 4.42 ، و بالتالي قبول الفرضية، فعقلية التساؤل قد يعتبرها البعض جزء من عملية التدقيق تذوب داخله ، لكن عقلية التساؤل قد ترتبط بشخصية و سمات الفرد - و هنا نقصد التفاوت من شخص لآخر - إلا أنها خاصة يمكن أن تكتسب و تنمي من خلال التعود و التدريب على آليات التساؤل و الاستفهام ، فطبيعة التأكد تستوجب كسب مهارة الاستفهام و الاستفسار و البحث عن أجوبة للأسئلة و المطروحة و عدم قبول المعلومة مجردة قبل التأكد من صدقها و موثوقيتها و كفايتها سواء تعلق الأمر بالمعلومة في حد ذاتها أو من مصدر هذه المعلومة (حوافره ، كفاءته، موقعه، بيئته...)، وبالتالي فمدقق الحسابات مسؤول عن تنمية هذه العقلية لديه و لدى أعضاء فريق التدقيق، ومسؤول عن ممارستها أثناء عملية مهمة التدقيق لأنها كما قلنا سابقا تذوب ضمن عملية التدقيق و تشكل أساسا مهما للوصول للتأكيد المقبول حول عدالة البيانات المالية و خلوها من التحايل أو الخطأ.

4. خاتمة:

جاءت هذه الدراسة من أجل تحليل مسؤولية مدقق الحسابات تجاه مستخدمي البيانات المالية و تجاه محيطه المهني سواء الهيئات المنظم أو تجاه مهنة التدقيق ، حيث أن ممارسة الشك المهني من قبل مدقق الحسابات يعتبر سلوكا فرديا نابعا من سمات و صفات المدقق، ومن أجل تحليل مسؤوليات الكشف عن التضليل و التحايل في البيانات المالية التي تعتبر الشغل الشاغل لجميع الفاعلين، وخلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج :

- إن مدقق الحسابات مطالب بالالتزام بالمهنية عند أداء مهمة التدقيق.
- المسؤولية التي تقع على عاتق مدقق الحسابات هي العمل وفقا للمعايير المعمول بها.
- إن مدقق الحسابات مسؤول عن بذل العناية المهنية اللازمة .

- إن مدقق الحسابات مسؤول عن التحلي بالحكمة و التروي عند أداء مهمة التدقيق.
- إن مدقق الحسابات مسؤول عن التوسع في تطوير مهاراته و خبراته.
- إن مدقق الحسابات مسؤول عن فهم المحيط الذي يعمل ضمنه و الآثار المترتبة عن تقاريره.
- إن مدقق الحسابات مسؤول عن ضمان استقلاليته و الحفاظ عليها تحت كل الظروف.
- إن مدقق الحسابات مسؤول عن فهم حجم الضغوط التي يمكن أن يتعرض لها.

و نقترح لذلك:

- عمل الهيئات المهنية على تنظيم دورات رسكلة إجبارية لتطوير مهارات مدققي الحسابات.
- عمل الهيئات المهنية على تقييم دوري لأعمال مكاتب التدقيق.
- تقسيم مكاتب التدقيق حسب الحجم لضمان التناسب بين حجم مكتب التدقيق و حجم المنشأة ضمانا للاستقلالية.
- توفير الحماية المناسبة و اللازمة لمكاتب التدقيق.
- العمل على تقليص الاتصال بين مدقق الحسابات و إدارة المنشأة محل التدقيق.
- تفعيل التخصص المهني للمدققين.
- إجبارية التقرير عن إجراءات الشك المهني المتبعة.

5. قائمة المراجع:

• الأطروحات:

- محجوب، هالة ابراهيم مهدي عبد الله، (2017)، نموذج مقترح لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة في إطار تقدير المخاطر باستخدام الشك المهني، قسم المحاسبة و المراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.

• المقالات:

- حولي، محمد و دريس، خالد، (2021)، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة مراجع الحسابات في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية - دراسة ميدانية لآراء عينة من مراجعي الحسابات في الشرق الجزائري، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، 14، 01، 68-87.
- رايس، سفيان و زعييط، نور الدين، (2020)، أثر سلوك الشك المهني للمدقق الخارجي على تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق، مجلة العلوم الانسانية، 31، 01، 31، 451-470.
- سوياد، أمينة، (جوان 2016)، دور مراجع الحسابات الخارجي في اكتشاف التضليل في القوائم المالية و التقرير عنه، مجلة الأبحاث الاقتصادية، 14، 280-306.
- شراد، غزلان، (2019)، تقييم مدققي الحسابات في الجزائر لمخاطر التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مظلل. مجلة آفاق علوم الادارة و الاقتصاد، 03، 01، 164-187.
- شعلان، جبار ناظم، (2011)، مدى استخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في اكتشاف التضليل في القوائم المالية. مجلة القادسية للعلوم الادارية و الاقتصادية، 13، 02، 117-168.
- Sayed ,Alwee Hussenie Sayed Hussin et Takiah, Mohd Iskandar et Norman ,Mohd Saleh et Romlah, Jaffar, (2017), Proferssional skepticism and auditors assement of misstatement risks : The moderating effect of experience and time budget pressure, Economics and Sociology, 10,04,225-250.