مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والسياسية

اسم المقال: دور الشك المهني في رفع كفاءة عملية تخطيط التدقيق الخارجي "دراسة ميدانية"
اسم الكاتب: علا حبمبم، أ.د. حسين دحدوح
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/1802
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 01:40 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والسياسية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والسياسية
المجلد 39- 2- 2023: 57-71

Damascus University Journal
For The Economic And Political Sciences
Vol 39 -2-2023: 57-71

دور الشك المهني في رفع كفاءة عملية تخطيط التدقيق الخارجي

"دراسة ميدانية"

علا حبمبم[1]، أ. د. حسين دحدوح[2]

1 طالبة دكتوراه- قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق.

2 أستاذ في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق.

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الشك المهني في رفع كفاءة تخطيط التدقيق الخارجي، ولتحقيق هدف البحث تم إعداد استبانة اشتملت على (20) سؤالا. تم تطبيقها على عينة مكونة من (59) مدققاً خارجياً بعد استبعاد الاستبيانات غير المستردة، من مجتمع الدراسة المتمثل بكافة مدققي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والعاملين لديهم، والبالغ عددهم (87) مدققاً موزعين على (6) شركات محدودة المسؤولية و(16) مكتب فردي. ومن ثم تحليل النتائج واختبار الفرضية باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Spss)، وخلص البحث إلى اتفاق مدققي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية على دور الشك المهني في رفع كفاءة تخطيط التدقيق الخارجي.

الكلمات مفتاحية: الشك المهني، تخطيط التدقيق، مدقق الحسابات.

تاريخ الايداع: 2021/9/7
تاريخ النشر: 2022/2/22



حقوق النشر: جامعة دمشق–سورية.
يحتفظ المؤلفون بحقوق النشر
بموجب **CC BY-NC-SA**

"The Role of Professional Skepticism in raising the efficiency of external audit planning process."

Oula Habambm[1], Prof. Hussain Dahdouh[2]
[1]PhD Student, Department of Accounting, Faculty of Economics, Damascus University.
[2]Professor Department of Accounting, Faculty of Economics, Damascus University.

Abstract:

The purpose of this research is to identify the Role of Professional Skepticism in raising the efficiency of external audit planning process. To achieve the objective of the research, a questionnaire was prepared which included (20) questions. And distributed to a sample of (59) external auditors, after excluding non-refundable questionnaires, from the auditing auditors of auditing firms and offices accredited by the Syrian Securities and Exchange Commission who numbered (87) auditors, distributed over (6) limited liability companies and (16) Single office. The results were then analyzed and the hypotheses were tested using the Statistical Package for Social Sciences (SPSS). The study concluded that the Syrian auditors agreed on the Role of Professional Skepticism in raising the efficiency of external audit planning process.

Keywords: Professional Skepticism- External Audit Planning Process- External Auditor

Received: 7/9/2021
Accepted:22/2/2022

Copyright:
Damascus University- Syria. The authors retain the copyright under a **CC BY- NC-SA**

1-1 المقدمة Introduction:

انطلاقاً من الأهمية الاقتصادية التي تشغلها مهنة التدقيق وكثرة الفئات المهتمة بها والمستفيدة من نتائجها، ونظراً للمسؤوليات الكبيرة التي تقع على عاتق المدقق تجاه المجتمع المالي والمتمثلة برأيه المهني في القوائم المالية، ولما لمهنة التدقيق من تأثير في زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات، لذا أوصت الهيئات الناظمة للمهنة المدقق بالتخطيط الجيد لعملية التدقيق معتمداً على الشك المهني للمدقق والمصحوب بالذهن المتسائل والتقييم الانتقادي، في سبيل الحصول على خطة واستراتيجية تدقيق تساعد المدقق في الوصول إلى رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية. حيث أن ضعف ممارسة الشك المهني من أهم العوامل التي أدت إلى فشل عملية التدقيق في الآونة الأخيرة، ويتفق ذلك مع ما انتهت إليه دراسة لجنة سوق الأوراق المالية الأمريكي (SEC.، 2018) (Fatmawati *et al*) حيث أرجعت أسباب فشل مدققي الحسابات في اكتشاف الاحتيال إلى تدني مستوى ممارستهم للشك المهني في جميع مراحل عملية التدقيق بدءاً من مرحلة التخطيط وصولاً إلى مرحلة إبداء الرأي الفني، فقد أوضحت الدراسة أنه من بين 45 حالة احتيال تم دراستها يوجد 24 حالة ترجع إلى عدم ممارسة مدققي الحسابات لمستوى مناسب من الشك المهني. وفي ضوء ما سبق فإن دور الشك المهني في رفع كفاءة عملية تخطيط التدقيق يعتبر برأي الباحثة من الموضوعات الهامة في مجال التدقيق، وهذا ما دفع الباحثة بصورة أساسية نحو تقديم هذه الدراسة.

1-2 مشكلة الدراسة Study Problem:

مع تزايد الضغوط على المدققين في الوقت الحاضر لرفع مستوى الأداء المهني من أجل تحسين جودة عملية التدقيق ككل، أصبح هناك حاجة ملحة لتحسين تخطيط التدقيق قبل البدء بها، ونظراً لأهمية خطة وبرنامج التدقيق خلال عملية التخطيط للتدقيق، في تحقيق المستوى المطلوب من جودة الأداء المهني، فإن ذلك يتطلب من المدققين ممارسة الشك المهني والاعتماد على خبرة المدقق عند وضع استراتيجية التدقيق. وبالرغم من الاعتراف الواضح بأهمية الشك المهني في كافة مراحل عملية التدقيق وأنه حجر أساس في عملية التدقيق، فما زال مفهوم وقياس الشك المهني في عملية التدقيق غامضا، وفي ضوء ما سبق، يمكن للباحثة التعبير عن المشكلة بالتساؤل الرئيسي التالي:

ما هو دور الشك المهني في رفع كفاءة عملية تخطيط التدقيق الخارجي؟

1-3 أهمية الدراسة: Significance of the study:

تكمن أهمية الدراسة في تسليط الضوء على دور الشك المهني في رفع كفاءة عملية تخطيط التدقيق حيث تعد عملية التخطيط أساساً في تحديد إجراءات التدقيق وتفهم أعمال العميل وبيئته، بالإضافة إلى تحديد المناطق الأكثر عرضة للغش والتي تحتاج إلى المزيد من الفحص، وذلك من خلال الاستفسار المستمر، حيث تتطلب هذه المرحلة من المدقق تقييم الضوابط الرقابية للمنشأة، بالإضافة لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.

1-4 أهداف الدراسة: Study Objectives:

استنادا إلى المشكلة البحثية يهدف البحث إلى: بيان دور الشك المهني في رفع كفاءة عملية تخطيط التدقيق الخارجي

1-5 فرضية الدراسة:

انطلاقا من مشكلة الدراسة ولتحقيق أهدافها يمكن تحديد الفرضية الآتية:

فرضية العدم: لا يوجد دور للشك المهني في رفع كفاءة عملية تخطيط التدقيق الخارجي

فرضية البديلة: يوجد دور للشك المهني في رفع كفاءة عملية تخطيط التدقيق الخارجي

1-6 الدراسات السابقة:

1-6-1 دراسة (مسعودي، فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني، 2019): هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التخطيط لعملية التدقيق ومدى فعاليتها في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق في ظل اعتماد المعايير الدولية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطبيقها على مكاتب التدقيق والمتدخلين وذوي العلاقة بمهنة التدقيق، وتم اتباع أسلوب العينة المقصودة حيث تم أخذ عينة مكونة من 90 مكتب من مكاتب التدقيق وذوي العلاقة بمهنة التدقيق، سواء أكانوا مدققي حسابات أم محاسبين معتمدين أو خبراء محاسبة. وقد تم استرداد 85 استبانة منهم 81 صالحة للدراسة، وتوصلت الدراسة بعد إجراء اختبار Anova للفرضيات إلى وجود علاقة ارتباط طردية قوية بين تخطيط عملية التدقيق وفق المعايير الدولية وتحسين جودة الأداء المهني للمدقق، وتوصلت إلى وجود علاقة ارتباط طردية ضعيفة بين مدى توفر أدلة الإثبات وجودة الأداء المهني للمدقق. وأظهرت نتائج الدراسة أيضا إسهام التخطيط لعملية التدقيق في تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف مؤسسات التدقيق، ومن ثم تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات

1-6-2 دراسة ((Mary *et al*,2018 بعنوان: "A study on the relationship between professional skepticism characteristics and auditors' fraud detection in Malaysian context" هدفت الدراسة إلى بناء نموذج الشك المهني ودراسة العلاقة بين خصائص الشك المهني واكتشاف الغش والاحتيال في الحسابات والقوائم المالية في ماليزيا، واعتمدت الدراسة نموذج هيرت للشك المهني، وأجريت على مجموعة من مدققي الحسابات الحاصلين على عضوية المعهد الماليزي للمحاسبين من خلال توزيع 700 استبانة على مجموعة المدققين، تم استرداد 252 استبانة وتحليل البيانات عن طريق إجراء تحليل ارتباط بيرسون والانحدار الخطي المتعدد، وتوصلت الدراسة إلى أن خصائص الشك المهني تساهم بتطوير أداء المدققين والتي تؤدي لاكتشاف أفضل للاحتيال والغش في التقارير المالية، وبالتالي تحسين جودة التدقيق في ماليزيا.

1-6-3 دراسة (مبارك، 2018) بعنوان: "التكامل بين الشك المهني والتخصص الصناعي للمدقق وانعكاسه على جودة عملية المراجعة: هدفت الدراسة إلى تحديد أثر الشك المهني للمدقق على جودة عملية المراجعة، وإلى تحديد التكامل بين الشك المهني والتخصص الصناعي للمدقق وانعكاسه على جودة عملية المراجعة .ولتحقيق هدف الدراسة قامت الباحثة بإجراء الدراسة على جزأين، الجزء الأول من الدراسة: دراسة ميدانية حيث قامت الباحثة بتوزيع استبانة على (68) مدقق من المدققين بمكاتب التدقيق في بيئة الأعمال المصرية، الجزء الثاني من الدراسة: دراسة تجريبية لبيان آثر التكامل بين الشك المهني والتخصص الصناعي للمراجع على جودة عملية المراجعة. وقد توصلت الدراسة إلى أنه يوجد علاقة إيجابية بين الشك المهني للمدقق وعملية المراجعة وبين التخصص الصناعي للمدقق وجودة عملية المراجعة.

1-6-4 دراسة (علي، 2017) بعنوان: "تحليل العلاقة بين الشك المهني لمدقق الحسابات ومخاطر أعمال العميل وأثرها على جودة الحكم المهني"

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى تحديد العلاقة بين الشك المهني للمدقق، وبين مخاطر أعمال العميل، ثم بيان أثر هذه العلاقة على الحكم المهني للمدقق، اعتمد الباحث على المنهجين: الاستقرائي، والاستنباطي في توضيح جوانب الدراسة النظرية، واختبار فروض الدراسة الميدانية، وتحليل نتائجها. وقد تم تطبيق الدراسة على مزاولي مهنة التدقيق في مصر والبالغ عددهم (1328) مدقق وقد تم اختيار عينة مكونة 80 مدقق موزعين في شركات ال 4 big وقد توصلت الدراسة إلى: توجد علاقة طردية بين تحليل مخاطر أعمال العميل، وبين جودة الأحكام المهنية. وبين خصائص الشك المهني وبين تحليل مخاطر أعمال العميل. ولا توجد اختلافات معنوية بين فئتي عينة الدراسة حول آثر العلاقة بين خصائص اللشك المهني، وبين مخاطر أعمال العميل، وذلك على جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

1-6-5 دراسة (نسمان، 2014) بعنوان: "مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني، دراسة تطبيقية على شركات التدقيق في قطاع غزة: هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (300) التخطيط لتدقيق البيانات المالية وأثر ذلك على زيادة فاعلية الأداء المهني، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وزعت على مجتمع الدراسة، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لوصف متغيرات الدراسة وتحليلها واختبار فرضياتها من خلال البرنامج الاحصائي spss لتحليل البيانات. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن هناك التزام من قبل شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (300) عند القيام بعملية التخطيط لتدقيق البيانات المالية

1-6-6. دراسة (Hurrt, 2010) بعنوان: تطوير نموذج لقياس خصائص الشك المهني
"Development of a Scale to Measure Professional Skepticism"

هدفت الدراسة إلى بيان مفهوم الشك المهني في مجلات المراجعة وتصميم مجموعة من المقاييس لقياس خصائص الشك المهني المستمدة من أبحاث علم النفس والفلسفة، كما هدفت أيضا إلى بيان أثر تلك الخصائص على ممارسات المراجع المتشكك.

وتوصلت الدراسة إلى تطوير مقاييس لقياس خصائص الشك المهني لدى مدقق الحسابات، وتتمثل تلك المقاييس في عدد 30 فقرة مقسمة إلى 6 مجموعات تتكون كل مجموعة من 5 فقرات لقياس خصائص الشك المهني الستة، كما توصلت الدراسة إلى أن خصائص الشك المهني تؤثر على عقلية الشك لدى المدقق، وأن عقلية الشك تؤثر على ممارسات المدقق المتشكك، كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن الشك المهني يؤثر في تعديل اختبارات التدقيق، كما أنه يؤثر على تخطيط عملية التدقيق. وأشارت الدراسة إلى أن العلاقة بين خصائص الشك المهني وممارسات التدقيق تعد منطقة خصبة للأبحاث.

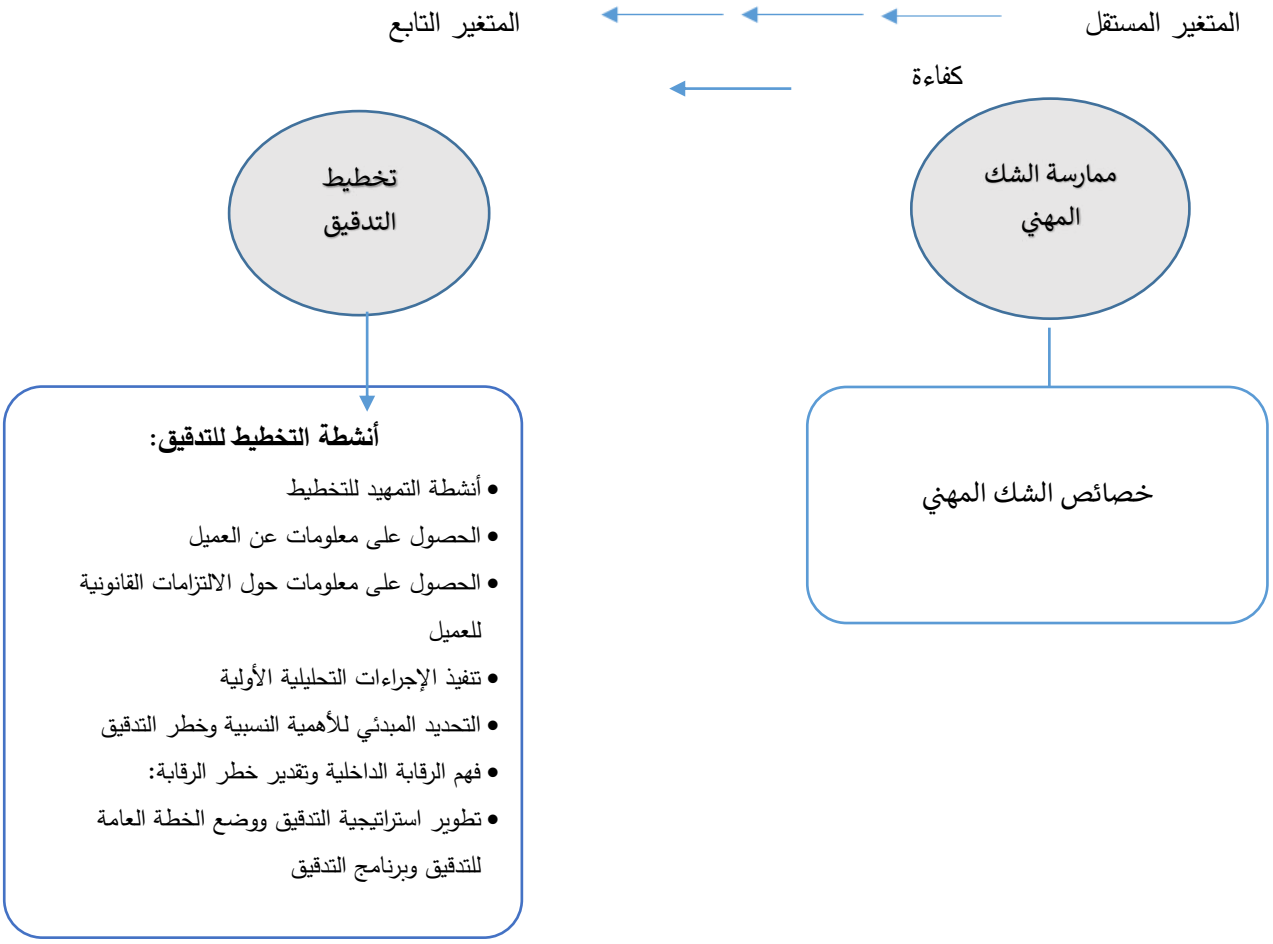
ما يميز هذه الدراسة: تأتي هذه الدراسة مكملة للدراسات السابقة التي ركزت على أهمية التخطيط لعملية التدقيق وعلى أثر خصائص الشك المهني في كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق، إلا أنها تميزت عن مثيلاتها بأنها تسعى لمعرفة الدور الذي يلعبه الشك المهني في رفع كفاءة عملية التخطيط للتدقيق لدى المدقق الخارجي في سورية.

1-7 منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضيتها، اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره من أكثر المناهج استخداماً في الدراسات الاجتماعية والإنسانية، وللتوصل إلى نتائج تدعم فرضيات الدراسة، فقد تم تصميم استبانة لجمع البيانات الأولية من مجتمع الدراسة المتمثل بكافة مدققي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والعاملين لديهم، وتم الاعتماد

على برنامج الحزمة الإحصائية (Spss) من أجل تحليل بيانات عينة الدراسة، وتم استخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة تدعم موضوع الدراسة.

1-8 نموذج الدراسة:



الإطار النظري للدراسة:

2-1 طبيعة الشك المهني وأهميته:

2-1-1 مفهوم الشك المهني: هو اتجاه أو موقف يتضمن الاستفسار المستمر من خلال الذهن المتسائل والتقييم الانتقادي لدليل التدقيق، عما إذا كانت المعلومات وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها تشير إلى إمكانية وجود تحريف جوهري ناتج عن الغش أم لا (مجلس_المعايير_الدولية_للمراجعة_والتأكيد_ ترجمة _الهيئة_السعودية_للمحاسبين_القانونيين، 2020). ويمكن تعريف الشك المهني بأنه تقييم انتقادي مع عقل متسائل من قبل المدقق لمدى صحة وسلامة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها متخذاً موقف الشك المهني عند أداء عملية التدقيق بحيث يكون لديه حيطة وحذر وألا يفترض حسن النية من الإدارة بل يكون لديه شك دائم في عمل الإدارة. فالشخص الذي يمارس الشك المهني هو الشخص الذي يفحص أدلة التدقيق بتعمق دون افتراض مسبق من جانب المدقق لنزاهة أو عدم نزاهة الإدارة.

2-1-2 خصائص الشك المهني: وللشك المهني عدة خصائص يتم عرض هذه الخصائص فيما يلي (Hurtt, Eining, & and Plumlee, pp. 153-155) (Ashari & and Zahro, 2013, p. 8) (Sayed Hussin, 2010, pp 5-7).

1، العقل المتسائل Question Mind: إن خاصية العقل المتسائل من أهم خصائص الشك المهني بحسب ما أشار إليه المعيار الأمريكي (SAS No.99) حيث أوضح أن الشك المهني هو الموقف الذي يتضمن العقل المتسائل بمعنى أن "الشك المهني يتطلب تساؤلاً مستمراً عما إذا كانت المعلومات والأدلة التي تم الحصول عليها تشير إلى وجود أخطاء مادية بسبب الغش أم لا؟ ويمكن تأييد ما سبق بأن العقل المتسائل جانب مهم من جوانب الشك المهني وجوهره والذي يجعل المدقق دائماً في موقف تساؤل عن المخاطر والتحريفات، لأن المدقق ذو التفكير الناقد يختار الحقائق في ضوء الأدلة التي تدعمها والمعلومات التي تُعرض عليه. والتمييز بين احتمال صحة أو خطأ هذه المعلومات والذي يؤدي إلى تحسين أداء المدقق.

2، تعليق الحكم Suspension of Judgment: تتفق هذه الخاصية مع متطلبات المعايير المهنية من حيث ضرورة بذل العناية المهنية الواجبة لجمع أدلة كافية والانتظار للحصول على أدلة مقنعة قبل اتخاذ القرار، بمعنى الانتظار حتى يتمكن المدقق من الحصول على الأدلة الكافية والملاءمة وتقييمها بشكل معقول قبل اتخاذ القرار، وينبغي على المدقق ألا يكون راضياً عن أقل أدلة متاحة ومقنعة. (Sayed Hussin, 2010, p. 7)، ويمكن القول إنه على المدقق أن يتأنى في المعلومات التي تُعرض عليه وألا يتسرع بحكمه ويقوم بتعليق حكمه ولا يقبل بها إلا بعد التأكد من الأدلة المناسبة لها.

3، البحث عن المعرفة Search for Knowledge: إن التدقيق يقود إلى الفضول ويحث مدقق الحسابات لاتخاذ موقف من الفضول عند تنفيذ عمليات التدقيق وهو ما يحفز المدقق للبحث عن مزيد من المعلومات والأدلة للإجابة عن الأسئلة المثارة لديه والحصول على الأدلة التي تقنعه ويرى علماء النفس أن البحث عن المعرفة سمة هامة من سمات الشك، وتظهر هذه السمة لدى الأفراد بدافع الفضول، الذي يشجع على تكوين المواقف من الأفراد الذين يسعون إلى تقليل عدم اليقين.

4، إدراك العلاقات الشخصية Interpersonal Understanding Relationship: إن فهم العلاقات الشخصية بالنسبة لمدقق الحسابات لا يساعده في فهم تصرف العميل فقط، ولكن في الوقت نفسه التشكيك في دوافع هذا التصرف، وبالتالي فإن مدققي الحسابات المتشككين قادرين على فهم كل تصرف من الإدارة عن طريق دراسة الدوافع وراء هذا التصرف. بالإضافة إلى أن هذه الخاصية مرتبطة بتقييم الدليل المقدم إلى مدقق الحسابات من خلال فهم الدافع وسلامة الأفراد الذين يقدمون الأدلة ومعرفة وما إذا كانت هناك حوافز وفرص متاحة للأفراد العاملين في المنشأة إلى تقديم الأدلة المضللة أو الغش لتحقيق أهداف معينة أو لإخفاء غش او اختلاس.

5، الحكم الذاتي Autonomy: تعني هذه الخاصية أن المدقق يقوم بإجراء تقييم موضوعي لأدلة التدقيق وتحديد إذا كان هناك دليل كافٍ على إصدار الحكم، وأن يكون لديه شجاعة اتخاذ القرار وتقييم وتقديم الآراء الخاصة به، دون أن يكون هناك قوة داخلية أو خارجية بالمنشاة تؤثر على حكم المدقق وصنع القرار. هذه الخاصية تدعم خاصية الاستقلالية عند المدقق حيث أن الاستقلال الذاتي له يمكنه من أن يكون لديه الشجاعة الفنية ليس فقط في الدراسة الانتقادية للمعلومات، بل يقدم الاقتراحات الخاصة به في المشكلة الموجودة وتقييم الأداء داخل المنشأة.

6، احترام الذات Esteem– Self: إن الشك المهني يتطلب مستوى معيناً من احترام الذات، واحترام الذات يوصف بأنه الشعور بقيمة الذات واعتقاد الشخص في قدراته، لأن احترام الذات يتضمن الهدوء وعدم الانزعاج أو الاضطراب النفسي لدى المدقق مما يساعده على تحقيق النجاح. وتعد الثقة بالنفس جزءاً من سمة احترام الذات، حيث أن مدى ثقة المدققين بأنفسهم تؤدي إلى تشكيل المواقف وتساعدهم على فهم ما يحدث وتحديد الأهداف.

2-1-3 أهمية الشك المهني: وتبرز أهمية الشك المهني عند أداء كل عملية تدقيق بدءاً من الارتباط بالعميل وتقييمه في مرحلة ما قبل التعاقد، مروراً بمرحلة التخطيط لعملية التدقيق وأداء العمل الميداني وتنفيذ إجراءات التدقيق، وانتهاءً بكتابة تقرير التدقيق (Peyticheva، 2014). استناداً لما سبق يمكن القول إن مستوى الشك المهني هو انعكاس لمجموعة من الخصائص الشخصية المرتبطة بالمدقق، والتي لها أثر على ممارسة المدقق للشك المهني وكما أنها مترابطة مع بعضها حيث أن تعليق الحكم يساعد المدقق في البحث في أوجه عدم الاتساق، عندما تكون الإجابات على الاستفسارات المطروحة من المدقق على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة غير متسقة، بحيث يؤجل المدقق الحكم حتى يكون لديه مستوى ملائم من الأدلة التي يبني عليها استنتاجاته. كما أن العقل المتسائل يجعل المدقق يسعى نحو التحقق من المعلومات. ويسعى المدقق للبحث عن المعرفة لأن نقصها يجعله أقل شكوكاً وأكثر اعتماداً على تقديرات الإدارة، وبالتالي ينتج عن ذلك زيادة في التحريفات الجوهرية. كما أن احترام الذات وثقة المدقق بنفسه ينعكس في مواجهة الإدارة وامتلاكه للشجاعة المهنية اللازمة لإجراء الاختبارات والإجراءات اللازمة في عملية التدقيق، كما أن تحسين جودة الحكم المهني تأتي من خلال عدم تأثره بمعتقدات أو محاولات الإقناع من الآخرين.

2-1-3 مستويات الشك المهني: تعددت مستويات الشك المهني بشكل كبير ومختلف لعدم وجود معيار إرشادي محدد وواضح يخص الممارسة المناسبة للشك المهني، مما فسح المجال لممارسي المهنة والأكاديميين وواضعي المعايير والهيئات التنظيمية لتصميم مدخل عملي للممارسة المناسبة للشك المهني والذي اعتمد على تقسيم مستويات الشك المهني إلى 4 مستويات كالتالي:

أ. **المستوى الأول: "الثقة":** يفترض في هذا المستوى الثقة التامة في موضوعية ونزاهة الإدارة وعدم تلاعبها وعدم القيام بممارسات احتيالية عند إعداد التقارير المالية، ويخرج هذا المستوى من نطاق الشك المهني للمدقق، حيث أنه لا يتضمن أي نوع من الشك المهني على العميل محل التدقيق، كما أن معايير التدقيق الخاصة بالعناية المهنية للمدقق الخارجي تحذره من اعتماد مستوى الثقة التامة عند أداء عملية التدقيق حتى لو كانت عملية التدقيق السابقة للعميل ذاته ذو نتائج إيجابية (Nelson, 2009) .

ب. **المستوى الثاني: التشكك المحايد:** يمثل هذا المستوى الموقف الذي يشمل استجواب وتقييم نقدي للأدلة وهو يفترض رأي محايد بمعنى أنه لا يفترض صدق الإدارة أو خيانة الأمانة لدى الإدارة (Prawitt, 2015, p. 2) ، ويؤكد هذا النوع على بذل المدقق العناية المهنية الواجبة في أداء عملية التدقيق، وبالتالي يرى هذا المستوى بأنه يتوجب على المدقق ألا يكون متحيزاً أثناء صياغة تقريره، وأن عليه التزام الحياد بحيث لا يكون لديه تحيز إيجابي لصالح الإدارة أو تحيز سلبي ضدها (Nelson، 2009، صفحة 4).

ت. **المستوى الثالث: التشكك الافتراضي:** يفترض هذا المستوى تقييم أدلة التدقيق للمنشأة محل التدقيق بافتراض احتوائها على المخاطر والغش وعدم أمانة الإدارة حتى تتوفر الأدلة التي تثبت عكس ذلك، بالتالي فإن هذا المستوى يعتمد على وجهة نظر مختلفة حيث يفترض المدقق قدراً من خيانة الأمانة من جانب إدارة منشأة العميل ما لم تثبت الأدلة خلاف ذلك (Nelson، 2009، صفحة 12).

ث. **المستوى الرابع: التشكك الكامل (اليقيني)** في هذا المستوى يكون فيه الشك المهني بأعلى درجاته، ويحدث عندما تسفر اختبارات التدقيق الأولية عن خطأ أو غش منهجي يؤدي بطبيعته إلى تحريفات جوهرية، وعليه عندما تسفر اختبارات التدقيق عن أخطاء منهجية أو ممارسات غش حقيقية تؤدي إلى وجود تحريفات جوهرية بالقوائم والتقارير المالية، في هذه الحالة يتوجب على المدقق أن يتصل ويناقش الأمر مع لجنة المراجعة في المنشأة محل التدقيق ويطبق مفهوم المحاسبة القضائية.

بعد الاطلاع على المستويات المختلفة للشك المهني نلاحظ أنه من الأنسب للمدقق الاعتماد على المستوى الثالث من مستويات الشك المهني والمتمثل بالتشكك الافتراضي وذلك لأنه يعتبر مؤشر فعال في مساعدة المدقق على اتخاذ الأحكام والقرارات بوجهة نظر محايدة، ولا سيما عندما توصف مخاطر التدقيق بمستوى عال.

2-2: التخطيط لعملية التدقيق: يعني مفهوم التخطيط لعملية التدقيق وضع استراتيجية تدقيق شاملة توضح نطاق وتوقيت واتجاه عملية التدقيق المتوقعة، وتوفر الإرشادات في تطوير خطة التدقيق المفصلة، وذلك من أجل تخفيض مخاطر التدقيق عند مستوى متدن مقبول. (مجلس_المعايير_الدولية_للمراجعة_والتأكيد_ ترجمة _الهيئة_السعودية_للمحاسبين_القانونيين، 2020)، ويدلنا هذا المفهوم على أن التدقيق يحتاج إلى استراتيجية تقوم على الأساليب الإحصائية، وذلك لكي يتم تحديد نطاق الفحص المتوقع من خلالها في ظل الظروف المختلفة، حيث أن حجم المشروعات لا يتناسب مع أسلوب التدقيق الشامل للدفاتر والسجلات وأرصدة الحسابات المختلفة، كما أن تضمين مفهوم التخطيط لكلمة الاستراتيجية يعني استخدام المدقق لفكره وخبرته وتمتعه بالشك المهني أثناء اختيار العينة للتقليل من خطر التدقيق. (خليل، عطا الله، 2000).

وتبرز أهمية التخطيط لعملية التدقيق وفقاً لما جاء في الفقرة (2) من معيار التدقيق الدولي رقم 300 (IFAC، 2018، صفحة 266) كونه يساعد المدقق في تحقيق الأهداف التالية:

1: تولية الاهتمام الكافي للجوانب المهمة لعملية التدقيق.

2. تحديد المشاكل المحتملة بشكل مسبق وحلها في الوقت المناسب.

3. تنظيم وإدارة عملية التدقيق في توقيتات مناسبة.

4. اختيار أعضاء الفريق بمستويات مناسبة من القدرة والكفاءة للاستجابة للمخاطر والاستخدام الأمثل لجهودهم وتحديد المهام المناسبة لهم.

5. تيسير توجيه وإرشاد أعضاء الفريق ومراجعة ما قاموا به من أعمال. 6. تنسيق العمل الذي أنجزه الخبراء ومساعدوهم.

وتتمثل أهم متطلبات التخطيط لعملية التدقيق (IFAC، 2018):

1: إشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق العملية في التخطيط: يجب أن يشارك كل من شريك العملية والأعضاء الرئيسيين الآخرين في التخطيط لعملية التدقيق.

2: الأنشطة الأولية: والتي تتعلق بأداء إجراءات تتصل باستمرار العلاقة مع العميل وعملية التدقيق المحددة وتقييم الالتزامات بالمتطلبات الأخلاقية بما في ذلك الاستقلالية.

3: أنشطة التخطيط: ينبغي للمدقق وضع الاستراتيجية العامة ومن ثم وضع خطة التدقيق.

4: التوثيق: ينبغي للمدقق توثيق استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق وكذلك أية تغييرات جوهرية تتم عليهما أثناء عملية التدقيق، وأسباب هذه التغييرات، ويجب أن يتضمن توثيق المدقق على القرارات الرئيسية اللازمة لتخطيط عملية التدقيق بشكل سليم وإبلاغ الأمور المهمة إلى فريق العملية.

5: الاعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية: ينبغي لمدقق الحسابات القيام بالأنشطة الآتية قبل البدء في عملية التدقيق: أ. القيام بإجراءات تتعلق بقبول العلاقة مع العميل ومهام التدقيق ب. الاتصال بالمدقق السابق طبقاً لمتطلبات الآداب والسلوك المهني.

وتشمل أنشطة التخطيط ما يلي:

1. أنشطة التمهيد للتخطيط: وتهدف إلى التأكد من أن المدقق قد أخذ باعتباره جميع الأحداث والظروف التي قد تؤثر بصورة سلبية في قدرته على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بطريقة فعالة، كما تقلل من المخاطر المرتبطة بالمدقق (IFAC, 2018، ISA 300)

2. الحصول على معلومات عن العميل: تعد المعرفة والإلمام الكافي بمنشأة العميل وطبيعة نشاطها من المتطلبات الرئيسية المهمة لتخطيط عملية التدقيق، ويعد المصدر الأساسي لهذه المعلومات خبرة المدقق، وقد أوجبت المعايير على المدقق ضرورة الحصول على معلومات عن منشأة العميل. (مرتجى، 2013، صفحة 24).

3. الحصول على معلومات حول الالتزامات القانونية للعميل: يقوم المدقق في بداية عملية التدقيق باختبار ثلاثة أنواع مرتبطة من المستندات والسجلات القانونية، بما فيها عقد تأسيس الشركة والنظام الأساسي لها ومحاضر الاجتماعات، والعقود المبرمة مع الشركة.

4. تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية: تعرف الإجراءات التحليلية بأنها: "عملية تقييم للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية، إذ تشمل الإجراءات التحليلية تحقيقاً يعد ضرورياً لتحديد التقلبات أو العلاقات غير المتسقة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو المختلفة عن القيم المتوقعة بمقدار كبير (مجلس_المعايير_الدولية_للمراجعة_والتأكيد_ترجمة_الهيئة_السعودية_للمحاسبين_القانونيين). وتعد الإجراءات التحليلية أهم الأدوات المستخدمة في عمل المدقق، وتأتي أهميتها من إمكانية استخدامها في جميع مراحل التدقيق، ولدورها في تحليل العلاقات والاتجاهات بين البنود المالية وغير المالية للفترة نفسها وبين معلومات مقارنة لمدد مختلفة.

5. التحديد المبدئي للأهمية النسبية وخطر التدقيق: يمثل كل من الأهمية النسبية والخطر مفهومين أساسيين في تخطيط وتصميم منهج التدقيق، حيث تعرف الأهمية النسبية في التدقيق بأنها: المبلغ أو المبالغ التي يضعها المدقق عند مستوى أقل من الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، ليخفض إلى أدنى مستوى مناسب احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. (مجلس_المعايير_الدولية_للمراجعة_والتأكيد_ ترجمة _الهيئة_السعودية_للمحاسبين_القانونيين، 2020، صفحة 262)

ويعرف خطر التدقيق بأنه (القاضي، دحدوح، وقريط، 2014، صفحة 271) "يبدي المدقق رأياً غير سليم عندما تتضمن القوائم المالية خطأ جوهرياً.

6. فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة: تعرف الرقابة الداخلية بأنها: "العملية التي تصمم وتنفذ من قبل الأشخاص المكلفين بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف منشأة ما فيما يتعلق بموثوقية إعداد البيانات المالية وفعالية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين واللوائح التنظيمية" (مجلس_المعايير_الدولية_للمراجعة_والتأكيد_ ترجمة _الهيئة_السعودية_للمحاسبين_القانونيين، 2020، صفحة معيار 315) أي أنه يجب على المدقق أن يقوم بتقييم أولي للرقابة الداخلية في مرحلة التخطيط للتدقيق، لكي يقرر إلى أي مدى يمكن الاعتماد على الرقابة الداخلية كما يجب أن يحصل على فهم كاف للرقابة الداخلية في كل عملية تدقيق، كما يجب أن يكون مدى ذلك الفهم كافياً كحد أدنى لتخطيط التدقيق، إذ يقصد بعملية الفهم الحصول على معلومات عن المنشأة وعن مكونات الرقابة الداخلية لديها. (القاضي، دحدوح، وقريط، 2014، ص315)

7. تطوير استراتيجية التدقيق ووضع الخطة العامة للتدقيق وبرنامج التدقيق: يقصد باستراتيجية التدقيق الشاملة "الاستراتيجية التي تحدد نطاق وتوقيت واتجاه التدقيق وتوجه تطور خطة التدقيق الأكثر تفصيلاً"، حيث يجب على المدقق أن يضع استراتيجية شاملة

للتدقيق، لكي يحدد من خلالها نطاق عملية التدقيق وكيفية تنفيذها، ويتمثل الغرض الأساسي من هذه الاستراتيجية في تقليل خطر التدقيق إلى أدنى مستوى بشكل مقبول (مسعودي، 2019)، مما سبق يلاحظ أن التخطيط والفحص الأولي للبيانات المالية يساعد في تحقيق عدة أهداف مثل تنظيم أعمال التدقيق والرقابة عليها، وتخفيض وقت العمل، إذ أن التخطيط المنظم يجنب المدقق خطر زيادة الوقت في تنفيذ المهمة، ومواجهة المفاجآت المحتملة، ومن ثم تنفيذ العمل بسهولة أكبر وتجنب الخطر الناجم عن إهمال بعض العناصر التي من الممكن ان تكون مهمة. وحتى يتمكن المدقق من تحقيق الأهداف المرجوة من التخطيط، يتعين عليه اعتماد منهجية محكمة، بعيدة عن الطابع العشوائي، تبتدئ بأمر التعيين وتنتهي بإعداد برنامج التدقيق.

2-3 دور الشك المهني في رفع كفاءة تخطيط التدقيق:

إن ممارسة المدقق للشك المهني الملائم من المتوقع أن يؤدي إلى تحسين جودة الحكم المهني خلال كافة مراحل عملية التدقيق، والتي تشمل التعاقد مع العميل – التخطيط لعملية التدقيق– تنفيذ إجراءات التدقيق – مرحلة التقرير، وذلك في ظل وجود مخاطر هامة يواجهها المدقق.

وتؤثر أحكام المدقق عند القبول أو الاستمرار في منشأة العميل بمدى ممارسة المدقق للشك المهني، وبعد اتخاذ القرار بقبول أو الاستمرار مع العميل، يقوم المدقق بوضع خطة للتدقيق والتي تتضمن بحسب معايير التدقيق (نطاق وطبيعة وتوقيت إجراءات عملية التدقيق) وذلك من خلال وضع استراتيجية لتدقيق الحسابات التي يتوقع أن يقوم بها مكتب التدقيق أو المدقق، وهي عملية مترابطة ومستمرة، وطبيعة وتوقيت ومدى التخطيط يختلف باختلاف حجم وتعقيد منشأة العميل، وخبرة المدقق وفهمه للمنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية (مجلس_المعايير_الدولية_للمراجعة_والتأكيد_ ترجمة_الهيئة_السعودية_للمحاسبين_القانونيين) معيار 315. وتعد مرحلة تخطيط التدقيق هي من أهم مراحل عملية التدقيق، ولعل أهم أسباب أهميتها أن تلك المرحلة سوف تنتهي بتوصل المدقق إلى مجموعة من الأحكام التي ستؤثر على المراحل التالية.

ولّحظ مما سبق أن هناك أهمية خاصة لممارسة الشك المهني في مرحلة تخطيط عملية التدقيق، وذلك لأن الأحكام المهنية في مرحلة تخطيط التدقيق سيترتب عليها العديد من القرارات اللاحقة لعملية التدقيق. كما أن الشك المهني يساعد المدقق في تطوير التوقعات عن المخاطر والتحريفات، إضافة لتطوير تفسيراته للتغييرات في أرصدة الحسابات الملاحظة خلال تخطيط التدقيق.

الإطار العملي للدراسة:

3-1 مجتمع البحث وعينته: يتمثل مجتمع البحث بكافة مدققي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية البالغ عددهم (87) مدققاً موزعين على (6) شركات محدودة المسؤولية و(16) مكتب فردي. وذلك استناداً إلى القرارات رقم 42، 81، 44، 110 الصادرة عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام 2021. وقد تم اختيار عينة عشوائية مؤلفة من 70 مدقق حسابات من العاملين في تلك الشركات والمكاتب.

الجدول (1) الاستبانات الموزعة وغير المستردة والمستبعدة والمستخدمة في التحليل

عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات غير المستردة	عدد الاستبانات المستبعدة	عدد الاستبانات القابلة للتحليل	نسبة الاستجابة
70	11	0	59	%84

3.2 – أداة جمع البيانات: تم الاعتماد على أسلوب قائمة الاستبانة والتي صممت بالرجوع إلى الدراسات والمراجع لعلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة بوصفها أداة لجمع البيانات الخاصة بهذه الدراسة. تكونت الاستبانة من مقدمة تعريفية تبين طبيعة الدراسة، وتؤكد ضمان سرية الإجابات، وقد غطت الاستبانة جوانب الدراسة الرئيسية وفرضيتها، إذ قسمت الأسئلة إلى مجموعتين بحيث يكون القسم الأول: وتضمن معلومات عامة تتعلق بالمستجيبين تتمثل بالمؤهل العلمي والمركز الوظيفي وعدد سنوات الخبرة. والقسم الثاني: يتكون من محور واحد، يتضمن المحور دور الشك المهني في رفع كفاءة تخطيط التدقيق.

3:3 – الأسلوب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

لتحقيق أهداف البحث واختبار فرضيته، استخدم مقياس ليكرت الخماسي للإجابة على أسئلة الاستبانة إذ يشير الرقم (5) إلى موافق بشدة، والرقم (4) موافق، والرقم (3) حيادي والرقم (2) غير موافق، والرقم (1) غير موافق بشدة وتم عد المدى من (2.5 –1) دالاً على درجة تأييد منخفضة، والمدى من (3.99 – 2.51) دالاً على درجة تأييد متوسطة والمدى من (5–4) دالاً على درجة تأييد عالية. ولتحليل إجابات عينة البحث، تم اعتماد قيمة معيارية للوسط الحسابي تساوي إلى (3) بحيث تم حسابها من خلال المعادلة التالية: (5+4+3+2+1) /5 يساوي (3). واستخدمت مجموعة من الاختبارات الإحصائية المتمثلة في مقاييس النزعة المركزية من تكرارات ونسب مئوية لتحليل البيانات العامة. واستخدام الوسط الحسابي كأحد أبرز مقاييس النزعة المركزية لقياس متوسط إجابات أفراد العينة عن فقرات الاستبانة والانحراف المعياري كأحد أبرز مقاييس التشتت لقياس الانحراف في إجابات أفراد العينة عن وسطها الحسابي، واختبار Tلعينة واحدة لاختبار فرضية البحث التي قيست متغيراتها وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي عند مستوى ثقة يساوي (95%) من خلال الاعتماد على الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Spss في تحليل البيانات.

3:4– اختبار درجة مصداقية وثبات البيانات:

الجدول رقم (2) نتائج اختبار درجة ومصداقية وثبات البيانات (معامل ألفا كرونباخ)

محاور الاستبانة	عدد الفقرات	قيمة معامل ألفا كرونباخ
دور الشك المهني في رفع كفاءة تخطيط التدقيق	20	.797

يتضح من الجدول (2) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع محاور الاستبيان قد بلغت (79.7%) وهي قيمة أعلى من قيمة الحد الأدنى المقبول لمعامل ألفا والمتمثلة في (60%)، مما يدل على الترابط والثبات الداخلي للإجابات وإمكانية الاعتماد عليها.

3–5 خصائص عينة الدراسة:

3–5–1 المؤهل العلمي:

الجدول رقم (3) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

	إجازة جامعية	ماجستير	دكتوراه	الإجمالي
العدد	16	37	6	59
النسبة المئوية	27.1%	%62.7	%10.2	%100

يوضح الجدول (3) أن معظم أفراد العينة من الحاصلين على درجة الماجستير بلغ عددهم (37) بنسبة 62.7% يليهم الحاصلون على مؤهل الإجازة وبلغ عددهم (16) بنسبة 27.1%، ثم الحاصلون على درجة الدكتوراه وعددهم (6) بنسبة (10.2%) من العينة.

3-5-2 عدد سنوات الخبرة والمركز الوظيفي للمدقق:

الجدول رقم (4) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة والمركز الوظيفي للمدقق

المركز الوظيفي	العدد	النسبة المئوية	سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
شريك أو صاحب منشأة تدقيق	9	15.3%	أقل من 5 سنوات	18	30.5%
مدير تدقيق	13	22.0%	من 5 إلى 10 سنوات	15	25.4%
مدقق حسابات رئيسي	25	42.4%	من 10 إلى 15 سنة	12	20.3%
مدقق	12	20.3%	أكثر من 15 سنة	14	23.7%
Total	59	100.0%	Total	59	100.0%

يوضح الجدول رقم (4) أن معظم أفراد العينة لديهم سنوات خبرة أقل من 5 سنوات وعددهم 18 بنسبة 30.5% في حين أن النسبة الأقل (20.3%) هي لذوي الخبرة من 10 إلى 15 سنة وعددهم 12، أما ذوي الخبرة من 5 إلى 10 سنوات جاؤوا بالمرتبة الثانية عددهم 15 بنسبة 25.4%، وذوي الخبرة الأعلى أكثر من 15 سنة فجاؤوا بالمرتبة الثالثة وعددهم 14 بنسبة 23.7%. كما يتضح من الجدول رقم (4) أن المدقق الرئيسي وعدده 25 قد بلغ نسبة 42.4% وهي النسبة الأعلى، في حين احتل شريك أو صاحب المنشأة المرتبة الأخيرة بعدد (9) بنسبة 15.3% من أفراد العينة، في حين جاء مدير التدقيق بالمرتبة الثانية والمدقق بالمرتبة الثالثة، ويعود ذلك إلى قلة عدد الشركات المعتمدة لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية نسبة لعدد المكاتب الفردية.

3-6 تحليل نتائج البحث ومناقشتها:

3-6-1 اختبار الفرضية الرئيسية

الجدول رقم (5) نتائج تحليل آراء المدققين بشأن دور الشك المهني في رفع كفاءة تخطيط التدقيق:

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	مستوى المعنوية	ترتيب العبارات
1	يساعد العقل المتسائل المدقق على تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية في عملية التدقيق لتعميق الفهم بأعمال العميل	4.4407	0.56542	19.572	0.000	1
2	يساعد التفكير بطريقة حذرة وذهن متسائل المدقق على التحديد المبدئي للأهمية النسبية عند وضع خطة التدقيق.	4.2542	0.75643	12.736	0.000	3
3	يتم دراسة الظروف المحيطة بالمنشأة من خلال الشك المهني والاستجواب العقلي المستمر في محاولة التعرف على أهداف واستراتيجيات المنشأة	4.0169	0.70690	11.050	0.000	9
4	يقوم المدقق بالحصول على معلومات عن العميل وتفهم نشاطه صناعته ومجال عمله وحجم عملياته بما يكفي لتخطيط التدقيق.	4.2034	0.84649	10.920	0.000	5
5	يوجد إدراك لدى القائمين بعملية التدقيق وفق المعايير الدولية بأهمية ممارسة الشك المهني في جميع مراحل التدقيق	3.6949	1.02140	5.226	0.000	14
6	يتم إرجاء الأحكام والقرارات من أجل الحصول على المزيد من المعلومات للتأكد من دقتها وصلاحيتها.	3.7119	0.83151	6.576	0.000	13
7	يتم النقاش مع أعضاء فريق التدقيق وخبراء مهنيين قبل اتخاذ الأحكام والقرارات بخطة واستراتيجية التدقيق.	4.2034	0.58071	15.917	0.000	5
8	يتم الاهتمام بفهم وتحليل الشخصيات لأن ذلك يساعد في تطوير استراتيجية التدقيق ووضع الخطة العامة للتدقيق.	3.6610	0.80108	6.338	0.000	15
9	عند التعامل مع عميل جديد تساعد خاصية إدراك العلاقات مع العميل المدقق في تقييم مدى التزامه بقواعد السلوك وآداب مهنة التدقيق	3.8475	0.86729	7.506	0.000	12
10	يعد الاستقلال الذاتي أحد السمات الأساسية التي ينبغي أن يتمتع بها المدقق عند تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية	4.3390	0.75681	13.590	0.000	2
11	تدعم خاصية الاستقلال الذاتي المدقق في تقييم الأداء داخل المنشأة والفهم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية	4.1017	0.84476	10.017	0.000	7
12	تساعد ثقة المدقق بنفسه على وضع استراتيجية تدقيق شاملة توضح نطاق وتوقيت التدقيق.	4.0847	0.85678	9.725	0.000	8
13	يمثل مستوى الشك المهني للمدقق حجر الأساس في التحديد المبدئي للأهمية النسبية وخطر التدقيق	4.2373	0.62530	15.199	0.000	4
14	يساعد التخطيط الأولي المدقق على جمع أدلة الإثبات وتقييمها بموضوعية وعدم إصدار أحكام قبل الوصول لمستوى ملائم من الأدلة.	4.3390	0.54489	18.875	0.000	2
15	يساعد الشك المهني في توجيه المدقق عند وضع استراتيجية التدقيق نحو المسائل المهمة وتحديد أولويات تنفيذ التدقيق.	4.0847	0.38453	21.668	0.000	8
16	يتم بذل العناية الكافية وممارسة الشك المهني عند التحديد المبدئي للأهمية النسبية.	4.0000	0.64327	11.941	0.000	10

17	للشك المهني دور كبير بازدياد نسبة نجاح تخطيط وتقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية	4.2373	0.67821	14.013	0.000	4
18	إن التقصير في ممارسة الشك المهني عند تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية يؤثر سلبا على عملية تخطيط التدقيق	4.1864	0.68165	13.369	0.000	6
19	عند التخطيط للتدقيق يقوم المدقق بممارسة مستوى ملائم من الشك المهني بما لا يتجاوز حدود معينة.	3.8644	0.70607	9.404	0.000	11
20	للشك المهني دور رئيسي في رفع كفاءة عملية تخطيط التدقيق	4.0847	0.65094	12.800	0.000	8
	جميع العبارات	4.0797	.33155	25.013	.000	

من الجدول (5) يلاحظ أن العبارات الخاصة بدور الشك المهني في رفع كفاءة تخطيط التدقيق لها درجات تأييد عالية ومتوسطة لأن جميعها فوق الوسط الحسابي المعياري (3)، ومن ثم فإن اتفاق المدققين على دور الشك المهني في رفع كفاءة تخطيط التدقيق.

الجدول رقم (6) نتائج اختبار (T) لعينة واحدة لاختبار الفرضية الرئيسية

العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية (df)	T المحسوبة	T الجدولية	مستوى المعنوية (sig)	النتيجة
59	4.0797	.33155	58	25.013	1.671	.000	

يلاحظ من الجدول رقم (6) أن الوسط الحسابي للفرضية بلغ (4.0797) وهو أكبر من الوسط الحسابي المعياري الذي اعتمدته الباحثة (3)، كما بلغت قيمة T المحسوبة (25.013) وهي أكبر من القيمة الجدولية البالغة (1.671) عند درجة حرية (58) وعند هذه القيمة كان مستوى المعنوية (.000)، وهي أقل من مستوى دلالة الإحصائية (0.05). إذاً الفرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع (القيمة المعيارية 3)، أي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة "يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية ما بين الشك المهني وكفاءة التخطيط للتدقيق".

3-7 النتائج والتوصيات:

بعد تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضيتها يمكن عرض نتائجها على النحو الآتي:

1. هناك اتفاق بين آراء المدققين السوريين المعتمدين من هيئة الأوراق المالية على دور الشك المهني في رفع كفاءة تخطيط التدقيق
2. حظيت خاصية العقل المتسائل والحكم الذاتي واحترام الذات بدرجة تأييد مرتفعة من قبل غالب العينة.
3. هناك قصور بفهم وتحليل الشخصيات حيث كانت غالب الإجابات ذات تأييد منخفض.
4. يوجد قلة إدراك لدى القائمين بعملية التدقيق وفق المعايير الدولية بأهمية ممارسة الشك المهني في جميع مراحل التدقيق حيث كانت غالب الإجابات أقرب للمحايد.

وبناء على النتائج السابقة توصي الباحثة بما يلي:

1. ضرورة قيام جمعية المحاسبين القانونيين بتنظيم ورشات عمل ودورات وندوات للمدققين السوريين حول الشك المهني، ليجعل المدقق في النهاية قادراً على الإلمام بكل ما هو جديد في مجال تخصصه.
2. التشجيع على فهم وتحليل الشخصيات لأن ذلك يساعد في تطوير استراتيجية التدقيق ووضع الخطة العامة للتدقيق.
3. تشجيع المدققين على إرجاء الأحكام والقرارات من أجل الحصول على المزيد من المعلومات للتأكد من دقتها وصلاحيتها.
4. ضرورة مبادرة المدققين السوريين للالتحاق ببرنامج التعليم المهني.

المراجع العلمية:

مراجع اللغة العربية:

1- خليل، خليل، عطا الله. (2000). العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية. مجلة جامعة دمشق.

2- صبحي علي. (2017). تحليل العلاقة بين الشك المهني لمدقق الحسابات ومخاطر أعمال العميل وأثرا على جودة الحكم المهني. جامعة قناة السويس.

3- القاضي، حسين، دحدوح، حسين، قريط، عصام (2014)، أصول المراجعة الجزء الأول. جامعة دمشق.

4- مبارك، إيمان، (2018)، "التكامل بين الشك المهني والتخصص الصناعي للمدقق وانعكاسه على جودة عملية المراجعة. جامعة القاهرة، كلية التجارة.

5- مرتجى، أحمد كمال، (2013). دور المعايير المهنية الصادرة عن AICPA في ترشيد التقدير المهني للمراجع، دراسة تطبيقية على المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة في قطاع غزة. الجامعة الإسلامية، غزة.

6- مسعودي، عمر، (2019)، فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق. أطروحة دكتوراه – جامعة أحمد دراية.

7- نسمان. (2014). "مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني، دراسة تطبيقية على شركات التدقيق في قطاع غزة.

مراجع اللغة الأجنبية:

1- G Hofstede. (2009). "Dimensional zing Culture: The Hofstede Model in context.

2- Hurrt. (2003). Development of an instrument to measure professional skepticism.

3- IFAC: International Federation of Accountants. (2017) "International Auditing and Assurance Standards Board". New York

4- Marietta Peyticheva. (2014). professional skepticism and auditor cognitive performance in a hypothesis-testing task. managerial auditing journal.

5- Sorova Dimitrova. (2016). The Role of Professional Skepticism in Financial Statement Audit and its Apppropriate Application. The Journal of Economics.

6- Triandis, ،Suh, E.Mm. (2002). "Cultural influences on personality. Annual Review of Psychology.