مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والسياسية

اسم المقال: دور ممارسة الشك المهني في توسيع الإجراءات التحليلية عند تنفيذ عملية التدقيق "دراسة ميدانية"
اسم الكاتب: لين محمود ديوب، أ.د. حسين أحمد دحدوح
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/9508
تاريخ الاسترداد: 2026/11/01 15:01 +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 41- 3- 2025 :131- 245

Damascus university Journal for the economic and political sciences
Vol 41 - 3- 2025 : 231 - 245

دور ممارسة الشك المهني في توسيع الإجراءات التحليلية عند تنفيذ عملية التدقيق "دراسة ميدانية"

لين محمود ديوب[1] ، حسين أحمد دحدوح[2]

1. طالبة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق
leen.dayoub@damascusuniversity.edu.sy
2أستاذ دكتور قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق
hussain.dahdouh@damascusuniversity.edu.sy

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الشك المهني في توسيع الإجراءات التحليلية خلال تنفيذ عملية التدقيق، ولتحقيق هدف البحث تم إعداد استبانة اشتملت على (20) سؤالا. تم توزيعها 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 (112) مدققاً موزعين على (8) شركات محدودة المسؤولية و(16) مكتب فردي. ومن ثم تحليل النتائج واختبار الفرضية باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Spss)، وخلص البحث إلى العديد من النتائج، وأهمها: اتفاق مدققي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية على دور الشك المهني في توسيع الإجراءات التحليلية خلال تنفيذ عملية التدقيق، إضافة أنها تساعد المدقق على جمع أدلة الإثبات وتقييمها بموضوعية وعدم إصدار أحكام قبل الوصول لمستوى ملائم من الأدلة، والدور الهام لتوضح نطاق ولتوقيت التدقيق.

الكلمات مفتاحية: الشك المهني، الإجراءات التحليلية، مدقق الحسابات.

تاريخ الايداع: 2023/10/10
تاريخ النشر: 2023/11/29



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

The role of exercising professional skepticism in expanding analytical procedures when executing the auditing "Field Study"

Leen Mahmmoud Dayoub[1], Housin Ahmad Dahdouh[2]
1. Master's student, Department of Accounting, Faculty of Economics, Damascus University leen.dayoub@damascusuniversity.edu.sy
2. Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, Damascus University hussain.dahdouh@damascusuniversity.edu.sy

Received: 10/10/2023
Accepted: 29/11/2023

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

Abstract:
The purpose of this research is to identify the Role of Professional Skepticism in expanding analytical procedures during the execution the auditing. 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 Financial Markets who numbered (112) auditors, distributed over (8) 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 research concluded with many results, the most important of which are: the agreement of auditors accredited by the Syrian Securities and Financial Markets Authority on the role of professional skepticism in expanding analytical procedures during the implementation of the audit process, in addition to that it helps the auditor to collect evidentiary evidence and evaluate it objectively and not to issue judgments before reaching an appropriate level of accuracy. Evidence, and the important role of clarifying the scope and timing of the audit..

Keywords: Professional Skepticism, Analytical Procedures, Auditor.

1 – المقدمة:

أدى تزايد تعقيد الظروف الاقتصادية إلى تزايد مطالبة أصحاب المصالح بشأن نزاهة وموثوقية القوائم المالية، وبنفس الوقت تحتاج تلك التقارير إلى اتخاذ العديد من الأحكام المهنية التي تؤثر على جودة عملية التدقيق، ولعل من أهم الأحكام تلك المرتبطة بالإجراءات التحليلية، لذا كان لزاماً على المدققين عند القيام بإجراءاتهم التحليلية التمتع بتفكير إدراكي وعقلية انتقادية تمكنهم من التركيز على الأماكن التي تحتاج إلى أدلة تدقيق أكثر موثوقية وارتباط بعملية التدقيق، أي ممارسة الشك المهني والموضوعية خلال القيام بالإجراءات التحليلية الأولية منها أو الموسعة.

2 – مشكلة الدراسة:

بسبب تزايد الضغوط من المنظمات المهنية لتحسين جودة عملية التدقيق ككل في الاعمال، إضافة إلى إلزام المدققين بممارسة مستوى ملائم من الشك المهني، مما دفع المدققين للبحث عن أساليب وطرائق تساهم في تحقيق المستوى المطلوب من جودة الأداء، منها توسيع الإجراءات التحليلية بتحقيق فهم افضل للعميل، ولبيئة أعماله. اضافة الى تحديد الاماكن التي أظهرت وجود انحراف عن المطلوب بالاعتماد على تقييمه لأدلة التدقيق، ومن هنا جاءت أهمية ممارسة الشك المهني الذي يساعد المدقق في تحديد مواطن الضعف في بيئة عميله. 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 للباحث التعبير عن المشكلة بالتساؤل الرئيسي التالي:

ما هو دور ممارسة الشك المهني في توسيع الإجراءات التحليلية خلال تنفيذ عملية التدقيق؟

3 – أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في تسليط الضوء على دور ممارسة الشك المهني في توسيع الإجراءات التحليلية خلال تنفيذ عملية التدقيق. حيث يعد تطبيق الإجراءات التحليلية ذا أهمية كبرى في تحديد إجراءات التدقيق اللازمة 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.

4 – أهداف الدراسة:

استنادا إلى المشكلة البحثية يهدف البحث إلى: بيان دور ممارسة الشك المهني في توسيع الإجراءات التحليلية خلال تنفيذ عملية التدقيق.

5– فرضية الدراسة:

انطلاقا من مشكلة الدراسة ولتحقيق هدفها يمكن تحديد الفرضية الآتية:

- فرضية العدم: لا يوجد دور لممارسة الشك المهني في توسيع الإجراءات التحليلية خلال تنفيذ عملية التدقيق.
- الفرضية البديلة: يوجد دور لممارسة الشك المهني في توسيع الإجراءات التحليلية خلال تنفيذ عملية التدقيق.

6– الدراسات السابقة:

في دراسة قدمتها **(Diya, 2023)** قامت بقياس خصائص المدقق والمتعلقة بكل من الجنس، والمستوى التعليمي، وعدد سنوات الخبرة، والاستقلالية على ممارسة الشك المهنية في بيئة الأعمال اللبنانية فوجدت أن المدققين من الذكور والإناث يمتلكون درجة عالية من الوعي الأخلاقي، كما وجدت الباحثة أن المدققات كن أقل احتمالاً من أقرانهن الذكور لإجراء تدقيق مشترك إلزامي يتضمن فحص الشريك وإدارة الأرباح. في حين أظهرت الدراسة أن الإناث هن أكثر تشككاً في الواقع العملي من الذكور بسبب ميلهن نحو المخاطرة.

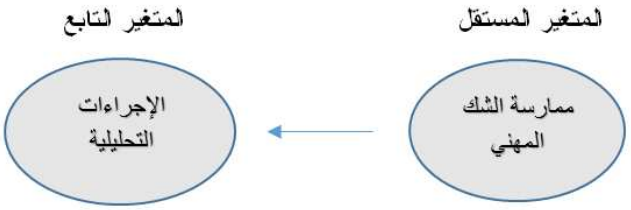
في حين وجد عند تحديد ودراسة العوامل التي تؤثر على الشك المهني وتطوير نموذج نوعي للشك المهني في تدقيق البيانات المالية وبعد تحليل العوامل الأكثر تأثيرًا على الشك المهني تم تصنيفها إلى 4 فئات رئيسية و16 رمزًا محوريًا. وتم استخدام برنامج مهارات التقييم النقدي **CASP** لتقييم الصلاحية واستخدم معامل كابا لتقييم الموثوقية. لتحديد المكونات التي لها الصلاحية المناسبة والموثوقية.

وأظهرت النتائج المستمدة من خطوات التجميع الفوقي أن الشك المهني يتأثر بأربعة عوامل رئيسية، وتشمل هذه العوامل: العوامل الفردية، العوامل البيئية، العوامل المتعلقة بالجهة الخاضعة للرقابة، العوامل المتعلقة بشركة التدقيق (Rahimi *et al.* , 2023)
كما اكد الباحث السيد كساب (2022) إلى وجود مستوى عال من الشك المهني لدى مراجعين الحسابات الخارجيين والداخليين في المملكة. كما تبين وجود فروق معنوية في ممارسة الشك المهني بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين بالمملكة. حيث يتمتع المراجعين الداخليين بمستوى ممارسة أعلى من المراجعين الخارجيين. وذلك من خلال دراسة قام من خلالها بقياس مستوى الشك المهني لدى المدققين الخارجيين والداخليين بالمملكة العربية السعودية. وقد تم تحقيق هدف الدراسة من خلال استعراض الدراسات السابقة التي تناولت نماذج مختلفة لقياس مستوى الشك المهني ومن ثم تم اختيار نموذج Hurtt 2010 لتطبيقه على البيئة السعودية نظراً لشمولية النموذج واستخدامه في الكثير من الأبحاث .
وفي دراسة أخرى حول قياس أثر تطبيق منهجية الشك المهني عند إعداد التقديرات المحاسبية على جودة الأرباح، من خلال دراسة إمكانية تطبيق وقياس الشك المهني في المحاسبة المالية لدى مُعدِّي التقارير المالية، ووضع إطار لإصدار الحكم المهني لمُعدِّي التقارير المالية، ودراسة حالة لإحدى الشركات المصرية لإعادة إعداد التقديرات المحاسبية لبنود التقارير المالية الخاصة بها وفقًا لمنهجية الشك المهني وأثرها على جودة أرباحها. حيث استخدمت الباحثة قائمة استقصاء لتطبيق مقياس الشك المهني لمعدي التقارير المالية، وبحث أثر بعض العوامل الديموجرافية على تطبيق الشك المهني، واجراء دراسة حالة لشركة أكتوبر للتنمية والاستثمار العقاري لوصف واقع الشركة وسياساتها في إعداد القوائم المالية والتقديرات المحاسبية بها، واقتراح تطبيق منهجية الشك المهني عند إعداد التقديرات المحاسبية، وأثر ذلك على جودة أرباح الشركة. أظهرت نتائج اختبار الفروض وجود أهمية لتعليم الشك المهني والتدريب عليه، ووجود تأثير مختلط للمتغيرات الديموجرافية على تطبيق الشك المهني، وأظهرت دراسة الحالة تأثر رقم الربح لشركة أكتوبر للتنمية والاستثمار العقاري بتطبيق منهجية الشك المهني.(محمد ،2022)
وفي نفس الإطار هدفت دراسة (Hurrt, 2010) 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. وما يميز هذه الدراسة انها تأتي مكملة للدراسات السابقة التي ركزت على أهمية الإجراءات التحليلية في كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق، وعلى أهمية ممارسة الشك المهني في التدقيق، إلا أنها تميزت عن مثيلاتها بأنها تسعى لمعرفة الأثر الذي يلعبه الشك المهني في توسيع الإجراءات التحليلية خلال تنفيذ عملية التدقيق من قبل المدقق الخارجي في سورية.
ما يميز هذه الدراسة: تأتي هذه الدراسة مكملة للدراسات السابقة التي ركزت على أهمية الإجراءات التحليلية في كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق، وعلى أهمية ممارسة الشك المهني في التدقيق، إلا أنها تميزت عن مثيلاتها بأنها تسعى لمعرفة الأثر الذي يلعبه الشك المهني في توسيع الإجراءات التحليلية خلال تنفيذ عملية التدقيق من قبل المدقق الخارجي في سورية.

7 منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضيتها، اعتمد الباحث 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 أنموذج الدراسة:



الإطار النظري للدراسة:

2-1 الإطار النظري لممارسة الشك المهني وخصائصه ومستوياته:

2-1-1 تعريف الشك المهني: يعرف الشك المهني بأنه 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 منهجية فكرية تقوم على تقييم انتقادي مع عقل متسائل من قبل المدقق لمدى صحة وسلامة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها. 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: ظهرت أهمية خصائص الشَّك المهني في الواقع العملي على الممارسات المهنية لعمليات التَّدقيق، بدءاً من الخصائص الشَّخصية كـ: الخبرة، والمعرفة، والذكاء، والثقة بالنَّفس، والتخصص، والخصائص السُلوكية كـ: البحث الموسع عن المعلومات، والكشف عن التناقضات وغيرها، وحتى الخصائص التشغيلية كـ: ضغوط الوقت، وأدلة التَّدقيق، وأتعاب المدقق، وبيئة العميل وخصائص أخرى. ويتم 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: تعد خاصية العقل المتسائل من أهم خصائص الشك المهني وذلك وفقا لما أشار إليه المعيار الأمريكي (99.SAS No) 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 وإرجاء الحكم: 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: 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. فهم العلاقات الشخصية: 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. الثقة بالنفس: 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: 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 ومتسقة مع بعضها البعض حيث أن تعليق وإرجاء الحكم يساعد المدقق في البحث في أوجه عدم الاتساق، عندما تكون الإجابة 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 العقلية المتسائلة تجعل 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 الغير مكتشفة. كما أن ثقة المدقق بنفسه واحترامه لها 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 التي يمارسها الآخرون عليه.

2-1-4 مستويات الشك المهني: تختلف مستويات ممارسة الشك المهني بين مدقق وآخر، وذلك لعدم وجود معيار إرشادي محدد وواضح يخص الممارسة المناسبة للشك المهني، مما فسح المجال لممارسي المهنة والهيئات التنظيمية للبحث عن مدخل عملي للممارسة المناسبة للشك المهني والذي اعتمد على تقسيم مستويات الشك المهني إلى 4 مستويات كالتالي:

أ. **<u>المستوى الأول: "الثقة":</u>** 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. **<u>المستوى الثاني التشكك المحايد:</u>** 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.

ويؤيد الباحث 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: الإجراءات التحليلية في التدقيق

مفهوم الإجراءات التحليلية: تعد الإجراءات التحليلية أحد الجوانب الهامة التي تتطلب من المدقق استخدام الأحكام المهنية، وذلك للوصول إلى عملية تدقيق فعالة، حيث أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار رقم (520) أنه يتوجب على المدقق استخدام أحكامه المهنية في تحديد الأهمية النسبية لأرصدة حسابات محددة تساعد في اتخاذ أحكام تتعلق بالبنود التي سيقوم بفحصها، والعينات التي سيقوم باختيارها والإجراءات التحليلية التي من الممكن أن تؤدي إلى تخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى مقبول.

وتعرف الإجرءات التحليلية بأنها: "عمليات تقويم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية والنسب الهامة بين كل من البيانات المالية والبيانات الغير مالية، والتحري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها، والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير".

فتهدف الإجراءات التحليلية إلى التحقق من مدى معقولية القيمة الدفترية لأحد بنود القوائم المالية، في ضوء القيمة التي يقدرها المدقق، حيث يشير اقتراب القيمة الدفترية من القيمة المقدرة إلى معقولية القيمة الدفترية، وتباعدهما يشير إلى إمكانية وجود أخطاء أو تلاعب في القوائم المالية.

كما أن تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق يحقق الكثير من المزايا التي تساعد المدقق في الوصول إلى حكم رشيد، من خلال تطبيقها في مختلف مراحل التدقيق، حيث تساعد الإجراءات التحليلية المدقق في :

- تفهم مجال عمل الشركة والنشاط الذي تمارسه من خلال إجراء المقارنات بين بيانات العميل وبيانات الشركات المنافسة أو الاقتصاد بشكل عام .
- تقدير قدرة الشركة على الاستمرار من خلال استخدام التحليل والنسب المالية التي تعد مؤشرا هاماً يدل على احتمال تعرض الشركة للفشل المالي.
- تحديد حجم الاختبارات الجوهرية: حيث يقوم المدقق بتخفيض الاختبارات الجوهرية في حالة عدم وجود تقلبات غير عادية أو انحرافات جوهرية على مستوى أرصدة الحسابات المكونة للقوائم المالية، وتوسيع الاختبارات الجوهرية والتفصيلية من أجل الحصول على أدلة إثبات كافية.
- تخفيض تكلفة أداء عملية التدقيق: وذلك لأن الاختبارات التحليلية تعد من أقل أنواع اختبارات التدقيق تكلفة لإمكانية استخدامها دون الانتقال إلى مقر الشركة.
- توجيه نظر المدقق للاهتمام بالأمور التي تتطلب عناية خاصة من خلال تحديد الانحرافات ومجالات المخاطر المتوقعة، عن طريق تحليل الاتجاه، والكشف عن احتمالية وجود تقلبات لعلاقات متضاربة مع معلومات وثيقة الصلة.

- اكتشاف الغش والتزوير: من خلال إجراء مقارنات ومعادلات انحدار للبنود التي ظهر فيها تقلبات جوهرية وغير عادية، والوقوف على أسباب هذه التقلبات .

ووفقا لما سبق يمكننا التأكيد على أن الإجراءات التحليلية تهدف إلى مساعدة المدقق في فهم طبيعة ونشاط الشركة وقدرتها على الاستمرار، واكتشاف الأخطاء الغير عادية في حال وجودها، وتحديد العناصر التي تتطلب المزيد من العناية والتدقيق، إضافة إلى تحليل العلاقات بين المعلومات المقدمة من إدارة الشركة، وبالتالي تحديد المخاطر التي تتعرض لها الشركة محل التدقيق.

أنواع الإجراءات التحليلية: يمثل الجانب الأهم في استخدام الإجراءات التحليلية في اختيار النوع الأكثر ملائمة منها، والذي يتناسب مع طبيعة نشاط الشركة وظروفها، لذا ينبغي على مدقق الحسابات الإلمام بالأنواع المختلفة للإجراءات التحليلية بشقيها الكمي والنوعي، واللذان يتضمنان الإجراءات التحليلية التالية:

1 مقارنة بيانات الشركة في السنة محل التدقيق ببيانات الفترة السابقة لنفس الشركة
2 مقارنة أرباح السنة محل التدقيق بأرباح السنوات السابقة
3 مقارنة تفاصيل الرصيد مع التفاصيل المماثلة للسنة السابقة
4 مقارنة النسب المالية للسنة الجارية بنسب السنوات السابقة
5 تحليل الاتجاه وتحليل الانحدار
6 تحليل السلاسل الزمنية
7 الشبكات العصبية الاصطناعية

2-3 دور ممارسة الشك المهني:

أشارت العديد من الدراسات كدراسة (شرف، 2015) أن ممارسة المدقق للشك المهني من شأنه أن يحسن من كفاءة الأحكام المهنية المتعلقة بالإجراءات التحليلية ، حيث أن ممارسة المدقق للشك المهني أثناء قيامه بالإجراءات التحليلية واطلاعه على محاضر الاجتماعات، والشؤون القانونية، سيجعل المدقق يصل إلى تأكيدات معقولة عن الغش والأخطاء والانحرافات الجوهرية، وسيجعله قادراً على اكتشاف الأعمال غير القانونية عند العميل في حال وجودها.

وأكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار 200 أن نزعة الشك المهني تتضمن الانتباه لما يلي بالاعتماد على الإجراءات التحليلية:

- أدلة التدقيق تم الحصول عليها والتي تتناقض مع أدلة تدقيق أخرى.
- المعلومات التي تؤدي إلى التشكك والتساؤل في إمكانية الاعتماد على المستندات. والردود على الاستفسارات وغيرها من المعلومات التي يتم الحصول عليها من مجلس الإدارة والمكلفين بالحوكمة
- الظروف التي قد تشير إلى إمكانية وجود غش.
- الحالات التي تشير إلى ضرورة اتخاذ إجراءات تحليلية أخرى إضافة إلى الإجراءات التي تقتضيها المعايير الدولية.

وتوصلت دراسة (Elder *et al.*, 2019)، أن تدريب المدققين على ممارسة الشك المهني عند تنفيذ الإجراءات التحليلية يعمل على تحسين فكرهم في أداء مهام محددة، ويساعدهم في توليد التفسيرات للأدلة غير العادية، وتقييم التفسيرات التي تم توليدها بشكل واضح، وتجنب التوصل إلى استنتاجات سابقة لأوانها من خلال التحكم بتوجيه الفكر، وبدلاً عن ذلك يقوم المدقق بتوليد التفسيرات البديلة، واختيار التفسير الصحيح ، أي تعمل زيادة التفكير المتشكك عند المدقق إلى توليد مجموعة أكثر اكتمالاً من التفسيرات ومعالجة الآثار المترتبة عليها بدقة، وبالتالي المساعدة في التركيز على عملية اتخاذ القرار باعتباره وسيلة يتم الحصول عليها لإصدار أحكامٍ مهنيةٍ أكثر تشككاً.

وبينت دراسة (Hughes *et al.*, 2009) أن انخفاض مستوى ممارسة الشك المهني لدى المدققين عند أداء الإجراءات التحليلية، يجعل المدققين أقل استنتاجاً إذا ما كان هناك مخاطر هامة ناتجة عن وجود تحريفات جوهرية في أرصدة حسابات الشركة، حتى ولو أشارت أحداث الشركة محل التدقيق لمثل تلك التحريفات المحتملة، مما يؤدي إلى عدم إصدار أحكام أو تصرفات متشككة.

وخلصت دراسة (الإيباري، 2013) إلى وجود علاقة إيجابية بين مستوى ممارسة الشك المهني للمدقق، وقدرته على تحديد تقلبات القيم الدفترية غير العادية عند أداء الإجراءات التحليلية.

كما أن ممارسة المدقق للشك المهني أثناء قيامه بالإجراءات التحليلية، من الممكن أن تساعده في تطبيق مهارات معرفية مميزة تحفزه للبحث عن الأساليب المبتكرة للوصول إلى أدلة مقنعة، يستطيع من خلالها اتخاذ القرارات والأحكام الرشيدة

ومما سبق يتضح أن ممارسة الشك المهني عند اتخاذ الأحكام المهنية المتعلقة بالإجراءات التحليلية يشجع المدققين على تحليل البيانات المتاحة بشكل أكثر دقة وتمحيص. ويدفعهم إلى البحث عن الأخطاء والتناقضات في البيانات والاستدلالات المقدمة وتحديد نقاط الضعف، ويحثهم على تقييم المخاطر المحتملة، وتطوير استراتيجيات للتعامل مع تلك المخاطر، واستكشاف أساليب جديدة تساعد المدقق في التحقق من صحة النتائج التي توصل إليها، أي تطبيق أفضل الممارسات لتحسين الأداء التحليلي، وتطوير المهارات اللازمة للتحليل الفعال.

الإطار العملي للدراسة:

3-1 مجتمع البحث وعينته: يتمثل مجتمع البحث بكافة مدققي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام 2023، والبالغ عددهم (112) مدققاً موزعين على (8) شركات محدودة المسؤولية و(16) مكتب فردي. وقد بلغ حجم عينة الدراسة وفقاً لقانون حجم العينة (87) مدقق حسابات، تم توزيعها عبر البريد الإلكتروني وقد كانت عدد الاستبانات الموزعة والمستردة كما في الجدول التالي:

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
87	25	3	59	%67

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 ممارسة الشك المهني في توسيع الإجراءات التحليلية خلال تنفيذ أعمال 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 **T**لعينة 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 ممارسة الشك المهني في توسيع الإجراءات التحليلية خلال تنفيذ أعمال التدقيق.	**20**	**.801**

يتضح من الجدول (2) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع محاور الاستبيان قد بلغت (**.801**) **%80** 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	35	8	59
النسبة المئوية	27.1%	%59.3	%13.5	%100

يوضح الجدول (3) أن معظم أفراد العينة من الحاصلين على درجة الماجستير بلغ عددهم (**35**) مدقق بنسبة **59.3%** يليهم الحاصلون على مؤهل الإجازة وبلغ عددهم (**16**) مدقق بنسبة **27.1%**، ثم الحاصلون على درجة الدكتوراه وعددهم **(8)** مدققين بنسبة **(13.5%)** 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	12	20.3%	من 5 إلى 10 سنوات	14	23.7%
مدقق حسابات رئيسي	25	42.4%	من 10 إلى 15 سنة	12	20.3%
مدقق	13	22.0%	أكثر من 15 سنة	15	25.4%
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 الأعلى أكثر من 15 سنة فجاؤوا بالمرتبة الثانية عددهم 15 بنسبة 25.4%، وذوي الخبرة من 5 إلى 10 سنوات جاؤوا 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 المدقق بالمرتبة الثانية ومدير التدقيق 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 ممارسة الشك المهني في توسيع الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	مستوى المعنوية
1	يساعد العقل المتسائل المدقق على تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية في عملية التدقيق لتعميق الفهم بأعمال العميل	3.7119	0.83151	6.576	0.000
2	يساعد التفكير بطريقة حذرة وذهن متسائل المدقق على التحديد المبدئي للإجراءات التحليلية المطلوبة عند وضع خطة التدقيق.	4.2034	0.58071	15.917	0.000
3	يتم دراسة الظروف المحيطة بالعميل من خلال الشك المهني والاستجواب العقلي المستمر في محاولة التعرف على أهداف واستراتيجيات الشركة	3.6610	0.80108	6.338	0.000
4	يقوم المدقق من خلال الإجراءات التحليلية الأولية بالحصول على معلومات عن العميل وتفهم نشاطه صناعته ومجال عمله وحجم عملياته.	3.8475	0.86729	7.506	0.000
5	يوجد إدراك لدى القائمين بعملية التدقيق وفق المعايير الدولية بأهمية ممارسة الشك المهني في جميع مراحل التدقيق	4.3390	0.75681	13.590	0.000
6	يتم إرجاء الأحكام والقرارات من أجل القيام بمزيد من الإجراءات التحليلية للحصول على المزيد من المعلومات للتأكد من دقتها وصلاحيتها.	4.4407	0.56542	19.572	0.000
7	يتم النقاش مع أعضاء فريق التدقيق وخبراء مهنيين قبل اتخاذ الأحكام والقرارات المتعلقة بتحديد الإجراءات التحليلية المناسبة.	4.2542	0.75643	12.736	0.000
8	يتم الاهتمام بفهم وتحليل الشخصيات لأن ذلك يساعد في توسيع الإجراءات التحليلية التي تتم خلال تنفيذ عملية التدقيق.	4.0169	0.70690	11.050	0.000
9	عند التعامل مع عميل جديد تساعد خاصية إدراك العلاقات مع العميل المدقق في تقييم مدى التزامه بقواعد السلوك وآداب مهنة التدقيق	4.2034	0.84649	10.920	0.000
10	يعد الاستقلال الذاتي أحد السمات الأساسية التي ينبغي أن يتمتع بها المدقق عند تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية	3.6949	1.02140	5.226	0.000
11	تدعم خاصية الاستقلال الذاتي المدقق في تقييم الأداء داخل الشركة والفهم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية	4.3390	0.54489	18.875	0.000
12	تساعد ثقة المدقق بنفسه على اختياره للإجراءات التحليلية الملائمة وبالتالي توضح نطاق وتوقيت التدقيق.	4.0847	0.38453	21.668	0.000
13	يمثل مستوى الشك المهني للمدقق حجر الأساس فيما إذا كانت الإجراءات التحليلية الأولية كافية أم تحتاج إلى التوسع عند تنفيذ أعمال التدقيق	4.0000	0.64327	11.941	0.000
14	تساعد الإجراءات التحليلية الاولية المدقق على جمع أدلة الإثبات وتقييمها بموضوعية وعدم إصدار أحكام قبل الوصول لمستوى ملائم من الأدلة.	4.2373	0.67821	14.013	0.000
15	يساعد الشك المهني في توجيه المدقق عند قيامه بالإجراءات التحليلية الأولية على وضع استراتيجية التدقيق ن وتحديد أولويات تنفيذ التدقيق.	4.1864	0.68165	13.369	0.000
16	يتم بذل العناية الكافية وممارسة الشك المهني عند تحديد كفاية الإجراءات التحليلية الأولية	3.8644	0.70607	9.404	0.000
17	للشك المهني دور كبير برفع نسبة الاستفادة من الإجراءات التحليلية خلال تنفيذ عملية التدقيق.	4.0847	0.65094	12.800	0.000
18	إن التقصير في ممارسة الشك المهني عند تنفيذ الإجراءاتً التحليلية الأولية يؤثر سلبا على جودة عملية التدقيق	4.1017	0.84476	10.017	0.000
19	عند اختيار الإجراءات التحليلية المطلوبة يقوم المدقق بممارسة مستوى ملائم من الشك المهني بما لا يتجاوز حدود معينة.	4.0847	0.85678	9.725	0.000
20	للشك المهني دور كبير في توسيع الإجراءات التحليلية عند تنفيذ عملية التدقيق	4.2373	0.62530	15.199	0.000
	جميع العبارات	4.0797	.33155	25.013	.000

من الجدول (5) يلاحظ أن العبارات الخاصة بدور الشك المهني في توسيع الإجراءات التحليلية خلال تنفيذ أعمال التدقيق لها درجات تأييد عالية ومتوسطة لأن جميعها فوق الوسط الحسابي المعياري (3)، ومن ثم فإن اتفاق المدققين على دور ممارسة الشك المهني في توسيع الإجراءات التحليلية خلال تنفيذ أعمال 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)
59	4.179	.33155	58	24.913	1.671	.000

يلاحظ من الجدول رقم (6) أن الوسط الحسابي للفرضية بلغ (4.179) وهو أكبر من الوسط الحسابي المعياري الذي اعتمده الباحث (3)، كما بلغت قيمة T المحسوبة (24.913) 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 وتوسيع الإجراءات التحليلية خلال تنفيذ عملية التدقيق".

3-7 النتائج والتوصيات:

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

1. توصلت الدراسة إلى أن هناك اتفاق بين آراء المدققين السوريين المعتمدين من هيئة الأوراق المالية على دور ممارسة الشك المهني في توسيع الإجراءات التحليلية خلال تنفيذ عملية التدقيق.
2. توصلت الدراسة إلى أن الإجراءات التحليلية الاولية تساعد المدقق على جمع أدلة الإثبات وتقييمها بموضوعية وعدم إصدار أحكام قبل الوصول لمستوى ملائم من الأدلة.
3. توصلت الدراسة إلى أن خاصية الثقة بالنفس تساعد المدقق على اختياره للإجراءات التحليلية الملائمة وبالتالي توضح نطاق وتوقيت التدقيق.

وبناء على النتائج السابقة يوصي الباحث بما يلي:

1. ضرورة قيام جمعية المحاسبين القانونيين بتنظيم ورشات عمل ودورات وندوات للمدققين السوريين حول ممارسة 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 تحديد الإجراءات التحليلية الملائمة.
3. تشجيع المدققين على إرجاء الأحكام والقرارات من أجل الحصول على المزيد من المعلومات للتأكد من دقتها وصلاحيتها.

معلومات التمويل :

هذا البحث ممول من جامعة دمشق وفق رقم التمويل (501100020595).

المراجع:

1- السيد كساب، ياسر، 2022، " قياس مستوى الشك المهني لدى المراجع الخارجي والمراجع الداخلي في بيئة الاعمال السعودية – دراسة مقارنة"، العدد الثاني، المجلد السادس، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر. ص 113- 162.

2- محمد، عبير، 2022، "أثر تطبيق منهجية الشك المهني في إعداد التقديرات المحاسبية على جودة الأرباح"، أطروحة دكتوراه، جامعة الأزهر، كلية التجارة، مصر.

3- عويس، وليد & بواعنة، أحمد، 2021. "أثر الإجراءات التحليلية في تعزيز الحكم المهني لمدقق الحسابات القانوني في الأردن" المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 17، العدد 3، الصفحات 429 – 457.

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

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

6- شرف، جهاد محمد. (2015). نموذج مقترح لقياس أثر خصائص الشك المهني على أحكام وقرارات مراجع الحسابات- دراسة ميدانية. (قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة). جمهورية مصر العربية.

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

8- علي محمد موسى. (2013). إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع. مجلة جامعة الزاوية العدد الخامس عشر المجلد الثاني.

المراجع الأجنبية:

1- lama Diya. (2023). THE IMPACT OF AUDITOR CHARACTERISTICS ON PROFESSIONAL SKEPTICISM: THE CASE OF LEBANON. journal on global socio-economic dynamics.28-**18** ،**38**، ،

2- Razie Rahimi ،Mehrdad Ghanbary ،Babak Jamshidinavid و ،Rohollah Jamshidpor. (2023). Develop a qualitative model of professional skepticism in auditing financial statements. International Journal of Finance & Managerial Accounting.344-325 ،

3- Hurtt, R. Kathy, Helen Brown-Liburd, Christine E. Earley, and Ganesh Krishnamoorthy (2013). "Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research." Auditing: A Journal of Practice & Theory 32, no. Supplement 1 (2013): 45-97.