

أثر سلوك الشك المهني للمدقق الخارجي على تعزيز جودة المحتوى  
المعلوماتي لتقرير التدقيق: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات  
في ولاية تبسة

The impact of the professional skepticism behavior of the external auditor  
on the improve quality of information content of the report :

Study of governors accounts at Tebessa

تاريخ الاستلام : 2019/12/07 ؛ تاريخ القبول : 2020/02/26

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى بيان اثر الشك المهني في مهمة التدقيق الخارجي على تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق، ولتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها صممت استمارة لجمع المعلومات، حيث وزعت هذه الاستمارة على محافظي الحسابات بولاية تبسة، وتم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، وقد توصلت الدراسة إلى انه يوجد اثر وعلاقة ذات دلالة إحصائية بين الشك المهني و جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظي الحسابات.

**الكلمات المفتاحية:** الشك المهني؛ خصائص الشك المهني؛ جودة المحتوى المعلوماتي للتقرير.

سفيان رايس\*<sup>1</sup>

نورالدين زعبيط<sup>2</sup>

1 مخبر المحاسبة المالية، الجباية والتأمين COFIFAS  
جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي،  
أم البواقي، الجزائر  
2 جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي،  
أم البواقي، الجزائر

Abstract

This study aims at demonstrating the impact of the professional skepticism in the external audit, on the improve quality of information content of the report. To achieve the objectives of the study and answer its questions the questionnaire was designed to collect the information, it was distributed to governors accounts in tebessa, and its analysis by the statistical program SPSS. The study has concluded that there is an impact and relationship with a ststistically significant between professional skepticism and quality of information content of the report.

**Keywords:** professional skepticism; characteristics of professional skepticism; quality of information content of the report.

Résumé

Cette étude vise à démontrer l'impact du le scepticisme professionnel dans l'audit externe, sur l'amélioration de la qualité du contenu informationnel du rapport, Pour atteindre les objectifs de l'étude et répondre à ses questions, le questionnaire a été conçu pour collecter les informations, il a été distribué au commissaire aux comptes à Tébessa, et son analyse par le programme statistique SPSS. L'étude a conclu qu'il y a un impact et une relation avec un statistiquement significatif entre le scepticisme professionnel de l'auditeur et la qualité du contenu de l'information du rapport.

**Mots clés:** scepticisme professionnel; caractéristiques du scepticisme professionnel; qualité du contenu informationnel du rapport.

\* Corresponding author, e-mail: [rais.sofiane@univ-oeb.dz](mailto:rais.sofiane@univ-oeb.dz)

## I - مقدمة

يساهم التدقيق الخارجي في تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين بالقوائم المالية، وتتميز عملية التدقيق الجيدة بممارسة مجموعة من الأحكام المهنية من قبل المدقق خلال عملية الفحص والتحقيق خاصة، وهذا ما يستوجب التفكير الفعال من طرف المدقق والذي يتضمن بشكل أساسي ممارسة الشك المهني أثناء عملية التخطيط والأداء لمهمة التدقيق.

يستخدم الشك المهني على نطاق واسع لكنه قد يعني أشياء مختلفة حسب هدف الشخص أو الهيئة التي تقوم به وأيضا سبب ممارسته، فالشك المهني جزئية ذات أهمية كبيرة في مهنة التدقيق لارتباطه بالسلوك المهني للمدقق نفسه، كما انه يأتي كاستجابة أو ردت فعل لظروف تدل بقوة عن وجود تجاوزات أو تحريفات جوهرية بالقوائم المالية.

كما أن معايير التدقيق الدولية تعترف صراحة بالشك المهني، واعتباره مسؤولية شخصية مهنية في يد المدقق الخارجي واعتماده كمنط مهني في تحديد مجال وعمق الفحص والتحقيق ويعد أيضا من قبيل القرائن الداعمة لاستقلالية المدقق الخارجي، وأسلوب مهم في رفع جودة مخرجات عملية التدقيق الخارجي من خلال الكم المعلوماتي الذي يحتويه التقرير.

مما سبق يمكن بلورة إشكالية الدراسة من خلال السؤال التالي: ما أثر اعتماد سلوك الشك المهني بعملية التدقيق الخارجي في تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظي الحسابات؟

انطلاقا من الإشكالية الرئيسية للدراسة يمكن طرح جملة التساؤلات الفرعية التالية:

- هل تؤثر خصائص الشك المهني المتعلقة بطريقة فحص الأدلة والمعلومات في تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي لمحافظي الحسابات؟

- هل تؤثر خاصية الشك المهني المتعلقة بتقييم مصدر الأدلة والمعلومات في تعزيز جودة تقرير محافظي الحسابات؟

- هل تؤثر خصائص الشك المهني المتعلقة بقدرة محافظ الحسابات في التعامل عند جمع الأدلة والمعلومات في تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظي الحسابات؟

### فرضيات الدراسة

وللإجابة على السؤال الرئيسي وجملة التساؤلات الفرعية، قامت الدراسة على الفرضية الصفرية التي مفادها:

لا يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05%) بين خصائص الشك المهني المتعلقة بطريقة فحص الأدلة والمعلومات، وتعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي لمحافظي الحسابات.

انطلاقا من الفرضية الرئيسية تفرعت جملة الفرضيات الفرعية التالية:

**الفرضية الفرعية الأولى:** لا يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05%) بين خصائص الشك المهني المتعلقة بطريقة فحص الأدلة والمعلومات، وتعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي لمحافظي الحسابات.

**الفرضية الفرعية الثانية:** لا يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05%) بين خاصية الشك المهني المتعلقة بتقييم مصدر الأدلة والمعلومات، وتعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي لمحافظي الحسابات.

الحسابات.

**الفرضية الفرعية الثالثة:** لا يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05%) بين خصائص الشك المهني المتعلقة بطريقة بقدره محافظ الحسابات في التعامل عند جمع الأدلة والمعلومات، وتعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي لمحافظي الحسابات.  
أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من المتغيرات التي احتوتها، كون الشك المهني سلوك مهني يمارسه المدقق للكشف عن الأخطاء الجوهرية ومحاولة معرفة مسبباتها، هذا ما ينعكس ايجابيا على جودة عملية التدقيق الخارجي وكذا جودة الكم المعلوماتي الذي يحتويه تقرير التدقيق النهائي، مما يساعد في اعتماده من قبل الأطراف المستهدفة بها من اجل اتخاذ مختلف القرارات وفق معطيات صادقة وعادلة تعبر حقيقة على صدق تمثيل القوائم المالية.  
أهداف الدراسة

ويمكن حصرها في النقاط التالية:

- تسليط الضوء على الإطار العام لممارسة الشك المهني من قبل المدققين الخارجيين؛
- البحث في أثر ممارسة الشك المهني على جودة التدقيق ومحتوى التقرير المنبثق عن عملية التدقيق؛
- التعرف على مدى اعتماد الشك المهني في البيئة الجزائرية من خلال محافظي الحسابات.

الدراسات السابقة

دراسة (Bell, Peecher, & Solomon, 2005)<sup>(1)</sup> والتي تناولت فرضية أن الشك المهني لدى المدققين يعتمد على الشك الافتراضي Presumptive Doubt، وقد توصلت الدراسة الى ان جل المدققين يعتمدون على الشك الافتراضي في تحديد مواضع الأخطاء الجوهرية ، كما انه يمثل الحساسية التي يبديها المدقق من ادلة التدقيق التي يجمعها والتي تساعد على تخفيض الفشل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية.  
دراسة (Hurt, 2010)<sup>(2)</sup> حيث قامت هذه الدراسة على فرضية ان الشك المهني عبارة عن ميل المدقق الى الاستنتاجات لدرجة تكون عندها الأدلة توفر الدعم الكافي لبديل معين او تفسير معين مقارنة بالآخرين، وقد توصلت الدراسة الى ان الشك المهني من السمات الشخصية للمدقق وهو سمة ملازمة له ويجب ان تتوفر يتماشى مستوى الشك المهني مع طبيعة بيئة الكيان المعني بالتدقيق.

دراسة (Endrawes, 2010)<sup>(3)</sup> والتي اختبرت فرضية أن للشك المهني اثر على تقييم خطر الاحتيال والخطأ في مرحلة التخطيط كما أن مستويات الشك المهني تختلف بين المدققين وذلك من خلال دراسة مقارنة بين مصر واستراليا، وقد تم دراسة عينة تتكون من 269 مدققا من كبار مكاتب التدقيق إلى جانب المبتدئين من ثلاث شركات محاسبة من مصر وأستراليا، تشير النتائج إلى أن مستوى الشك المهني اختلف بين البلدين وكانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين المدققين المصريين الأستراليين، وقد وجدت هذه الاختلافات في المدققين المبتدئين وكبار المدققين، كما توصلت الدراسة الى ان مستويات الشك المهني مرتبطة مباشرة بالخبرة المهنية التي يكتسبها المدقق مع عامل الزمن.

دراسة (Bowlin, Hobson, & Piercey, 2015)<sup>(4)</sup> حيث أشارت هذه الدراسة إلى اثر العلاقة التفاعلية بين المدققين والشك المهني و المدراء على جودة التدقيق، حيث وضعت الدراسة فرضية ضرورة الاحتكاك بين المدقق والمدير للكيان موضوع التدقيق وفق الحدود المعقولة وهذا من اجل تعزيز جودة التدقيق من خلال

تحسين مستويات الشك المهني، مع المحافظة على استقلالية المدقق، وقد توصلت الدراسة إلى وجود اثر إيجابي للعلاقة التفاعلية بين المدقق والمدراء لممارسة الشك المهني وفق نمط بالغ الدقة وهذا ما يعود إيجابا على جودة التدقيق. أما ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة التي اهتمت بالعلاقة بين الشك المهني وجودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي، فهو التطرق لهذا الموضوع في البيئة الجزائرية واختباره في مجموعة من مكاتب محافضي الحسابات حيث لم يتم التطرق إلى موضوع الشك المهني في مجال التدقيق في البيئة الجزائرية إلا في جزئيات قليلة جدا (حسب اطلاعنا)، لذلك حاولنا إثراء هذا المجال من خلال هذه الدراسة.

## II- المحور الأول: الإطار النظري للدراسة

### 1. الجانب المفاهيمي للشك المهني في مجال التدقيق

يتضمن الشك المهني تقيما جوهريا لأدلة التدقيق، ويعني هذا أن يكون المدقق في حالة وعي بأدلة التدقيق التي يجمعها من خلال عملية الفحص والتحقيق، والتي تتناقض في بعض الأحيان مع غيرها من الأدلة، أو أن يتساءل المدقق عن مصداقية المعلومات التي تم الحصول عليها من الإدارة، أو مجلس الإدارة، ويعتبر هذا السلوك المهني ضروريا لكي يستطيع أن يبدي رأيه على صدق وعدالة تمثيل القوائم المالية.

#### 1.1. تعريف الشك المهني

عرفت معايير التدقيق الدولية (IAS)<sup>(\*)</sup> من خلال معيار التدقيق الدولي رقم 200، أن الشك المهني موقف يتضمن تساؤلا عقليا والانتباه للظروف التي قد تدل على احتمال تحريف بسبب الأخطاء أو الغش، وتقييم جوهرى لأدلة الإثبات<sup>(5)</sup>.

كما عرفه على انه سلوك مهني ضروري للحكم المهني عالي الجودة، لكنه يبقى عنصر واحد فقط مما هو ضروري للمدقق لممارسة الحكم المهني السليم والعادل<sup>(6)</sup>.

كما عرف الشك المهني من طرف HURTT على انه إشارة إلى مواقف مشككة متسقة وشكوك لدى المدققين بشأن أحكامهم حتى يتم الحصول على معلومات أو أدلة إثبات ملائمة وكافية<sup>(7)</sup>.

وأیضا عرفه NELSON على أن الشك المهني سلوك يشير نسبيا إلى الشك في صحة المعلومات وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من قبل إدارة الكيان المدقق فيه وتخضع لتقييم المدقق التي تعكس تقييم عال من المخاطر، هذا مشروطا بأن تكون المعلومات متاحة للمدقق<sup>(8)</sup>.

مما سبق يمكن القول أن الشك المهني هو عبارة عن استجواب للعقل والتفكير الإنشائي المستمر في الأدلة المتاحة، وعمّا إذا كانت تشير هذه الأدلة إلى إمكانية احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية أو غش مالي، وعليه فالشك المهني عبارة عن سلوك يعتمده المدقق في سبيل الحصول على أدلة التدقيق صحيحة وواقعية وفق منهج حذر، كما تختلف الشكوك بين المدققين بسبب الاختلافات في الخصائص الشخصية وبيئات العمل، بناء على الخلفية المعرفية والعلمية والمهنية، قد تؤثر السمات الشخصية وبيئة العمل على سلوك المدقق، مما يؤثر بدوره على أدائه في عملية التدقيق وبالتالي أثره على جودة مخرجات عملية التدقيق.

#### 2.1. أهمية الشك المهني

يعد الشك المهني ضرورة في مهنة التدقيق، كما أن عدم ممارسته في الغالب يكون سببا في عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش<sup>(9)</sup>.

تكمن أهمية الشك المهني بالنسبة للمدقق الخارجي من خلال الممارسة المهنية تحت إطار الشك المهني والتي يتوقع منها أن تؤدي إلى ضبط جودة الأداء المهني انطلاقاً من العلاقة مع العميل في مرحلة ما قبل التعاقد مروراً بمرحلة القبول والتخطيط للمهمة وأداء مهمة التدقيق وتنفيذ إجراءات التدقيق، أما بالنسبة لأهمية الشك المهني بالنسبة للمهنة، فهو يعد من الوسائل الداعمة لركي بالمهنة وجعلها في الإطار الذي وجدت من أجله، أي كعامل رئيسي في كشف عمليات الاحتيال والوقاية منها<sup>(10)</sup>.

### 3.1. خصائص الشك المهني:

قسم HURTT خصائص الشك المهني إلى 03 أقسام رئيسية<sup>(11)</sup>:

#### جدول 01: خصائص الشك المهني

الخاصية	شرح الخاصية	
الخصائص المتعلقة بطريقة فحص الأدلة والمعلومات	تتمثل في فلسفة التحقق والتأكيد والاستجواب الذهني في حال عدم اليقين وعدم التأكد تجاه حالات محددة تتطلب زيادة نطاق الفحص، وأيضاً فضول المدقق يندرج ضمن هذه الخاصية.	استجواب العقل
الخاصية المتعلقة بتقييم مصدر الأدلة والمعلومات	ويقصد بهذه الخاصية أن لا يصدر المدقق أي حكم حتى يكون لديه مستوى مناسب من أدلة الإثبات التي يستند عليها في حكمه، وهذا ما أكدت عليه معايير التدقيق الدولية ضمن المعيار ISA 240	تعليق الحكم
الخاصية المتعلقة بتقييم مصدر الأدلة والمعلومات	يجب على المدقق أن تكون له رؤية استطلاعية عامة واهتمام بجميع الجوانب التي تتعلق بعملية التدقيق، والبحث عن المزيد من المعلومات، كما أن نقص المعرفة تجعل المدقق أقل تشكك وأكثر اعتماداً على تقديرات الإدارة.	البحث عن المعرفة
الخاصية المتعلقة بتقييم مصدر الأدلة والمعلومات	تهتم هذه الخاصية بفهم المدقق للجوانب الشخصية للمكلفين بإنجاز ما تم جمعه في شكل أدلة بهدف فهم الدوافع التي أدت إلى ارتكاب التلاعب أو الفرص التي تتيح له ارتكاب الفعل، وما يعتمد عليه من مبررات لإجراء الدليل.	فهم الشخصية
خصائص قدرة المدقق في التعامل عند جمع الأدلة	يتطلب الشك المهني مستوى معين من الثقة بالنفس وإحترام الذات والتسليم بضرورة تحقيق النجاح في مهمته، والقناعة التامة فيما يقوم به.	الثقة في النفس
	يجب أن يتمسك المدقق في ممارسة الشك المهني باستقلاله وحياده، وان لا يمارسه نتيجة أي ضغط أو ينقص فيه تحت أي ظرف.	الاستقلال الذاتي

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على

Hurtt, R. K. Development of a scale to measure professional skepticism. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 29 (1), 2010, p p 152-156.

### 4.1. أنواع الشك المهني

قد يكون في الممارسة المهنية عدم وجود إشارة صريحة إلى ممارسة سلوك الشك المهني، بينما يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالطبيعة الجوهرية للتدقيق (إجراء تدقيق) الذي يتضمن في جوهره فعل التشكك حول بيانات والمعلومات المعدة من قبل الإدارة، يجب على المدقق طرح أسئلة أو شكوك أثناء عملية جمع الأدلة، كما يمكن الإشارة إلى أن المدقق الذي يفتقر إلى الشك أو عقل الاستجواب غير مؤهل مهنيًا إلى إجراء مهمة التدقيق<sup>(12)</sup>.

وحسب (Peytcheva) هناك نوعين رئيسيين من الشك المهني في التدقيق<sup>(13)</sup>:

أ. الشك الافتراضي (Presumptive Doubt View): يقوم على فرضية احتواء أدلة الإثبات على أخطاء جوهرية والسعي في البحث عنها، حتى يثبت عكس ذلك. الشك الافتراضي متوافق تماماً مع المتطلبات المحدد في معايير التدقيق للافتراض أن

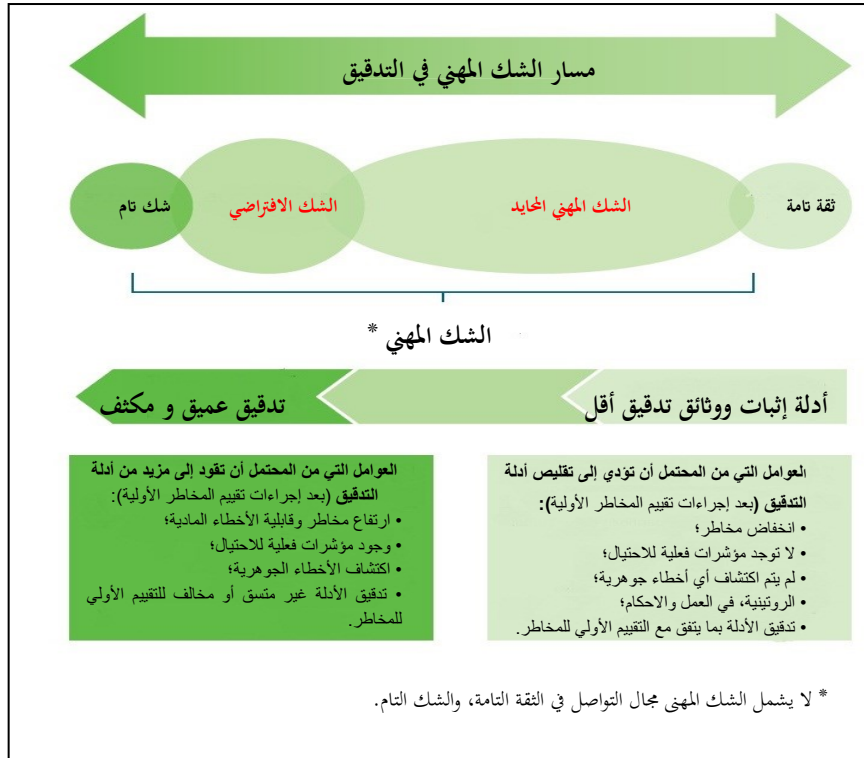
هناك مخاطر محتملة يجب التعرف عليها بغض النظر عن الخبرة السابقة في تدقيق الكيان، وبغض النظر عن الكفاءة المقدره ونزاهة الإدارة، يتطلب الشك الافتراضي قدرًا من الإهمال أو عدم الكفاءة أو عدم الأمانة من جانب معدي البيانات المالية<sup>(14)</sup>.

**ب. الشك المهني المحايد (The Neutral View):** ويتمثل أساسا في الفحص الإنتقادي المبني على الشك المهني والتقييم الإنتقادي لأدلة الإثبات.

كما يعني هذا النوع أن المدقق لا يثق بشكل مبالغ فيه في البيانات، ولا يثق في إدارة الكيان المدقق فيه، مع هذا النوع يقوم المدقق بتقييم الأدلة بعناية وموضوعية ولكن دون افتراض وجود احتمال كبير بالإهمال الإداري أو الاحتيال<sup>(15)</sup>.

وبصفة عامة يتحدد عمق و نمط الشك المهني في التدقيق بمدى بجمع الأدلة، حيث يرتبط انخفاض الشكوك بوجود أدلة ووثائق تدقيق خالية من الأخطاء الجوهرية ويرتبط المزيد من الشكوك بمزيد من أدلة التدقيق والوثائق التي تحتوي أخطاء و بصمات غش أو تدليس، وعليه يكفي المدقق بتقديم أدلة أقل للحالات التي لا توجد فيها مؤشرات احتيال ، ولا يتم الكشف عن أي أخطاء، ويتم فحص العمليات الروتينية التي تتطلب القليل من الحكم وتتوافق أدلة التدقيق مع التقييم الأولي للمخاطر، هذا يحرر المدققين لتركيز الجزء الأكبر من جهودهم على المناطق ذات الأهمية النسبية اين تتطلب منطق أكبر شك<sup>(16)</sup>، والشكل الموالي يمثل مسار الشك المهني في مهمة التدقيق:

### الشكل 01: تطبيق مختلف أنواع الشك المهني



المصدر: Glover, S.M., D.F. Prawitt ,Enhancing Auditor Professional Skepticism, Brigham Young University,2013, p 4.

## 5.1. محددات الشك المهني

يساعد الشك المهني في أداء مهمة التدقيق وفق عناية مهنية فائقة مما يؤدي إلى تحسين أداء المدقق، غير أن الشك المهني له جملة من المحددات تحول والقيام به على الوجه الذي يضمن الجودة في الأداء والجودة في المخرجات، ومن أهم هذه المحددات نجد<sup>(17)</sup>

- عامل الوقت في عملية التدقيق، حيث في العادة تكون عملية التدقيق مرتبطة بعقد وله مجال زمني يجب احترامه، هذا ما يقف عائقاً أمام المدقق في ممارسة شكه المهني بحيث يكون نوعاً ما متسرعاً في إصدار بعض الأحكام في مواضع قد تكون جوهرية؛  
- عدم استخدام مقياس محدد للشك المهني وعدم التخطيط الجيد لمهمة التدقيق، قد يحول دون قدرة المدقق على ممارسة الشك المهني نتيجة تشابك مراحل المهمة هذا من جهة، ومن جهة أخرى التخوف من بذل جهد في غير محله، أي ممارسة الشك المهني في عناصر تكون سليمة ولا تحتوي على أي خطأ أو تحريفات؛  
- عدم توافر الخبرة والمعرفة الكافية لدى المدقق، وهذا ما يحول دون تحديد المواطن التي تستدعي الشك المهني بصورة كبيرة والمواطن التي لا تحتاج إلى الشك المهني، وعليه فعامل الخبرة له دور كبير في فعالية الأداء وممارسة الشك المهني في الموضوع والتوقيت المناسبين له.

## 2. جودة التدقيق والمحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق

إن مفهوم الجودة في مجال التدقيق هو الالتزام بمعايير التدقيق عموماً وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهمة التدقيق، كذلك هو القدرة على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات لمعالجتها، أو الحد منها وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة لمؤسسة العميل، وتتبع أهمية الجودة في التدقيق من خلال الجزئيات التالية:

- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية؛  
- المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق وتخفيض صراعات الوكالة؛  
- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية؛  
- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات أداة تنافسية جيدة؛  
- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية.  
وبالعودة إلى تقرير التدقيق نجد أن مفهوم الجودة أصبح من الضروريات، لأن تقرير المدقق الخارجي يعتبر وسيلة اتصال جيدة بين الأطراف المعنية والمهمة بمخرجات عملية التدقيق الخارجي، حيث أن المدققين الخارجيين لديهم اهتمام باستخدام التقرير كوسيلة لوصف طبيعة عملية التدقيق كونه نشاطاً عاماً مما يستدعي بذل العناية المهنية الفائقة للحصول على محتوى معلوماتي دقيق إلى أقصى حد في بياناته، هذا فضلاً عن اعتقاد بعض مستخدمي القوائم المالية أن المدققين الخارجيين يستخدمون الشك المهني كوسائل لحماية أنفسهم ضد أي مخاطر مستقبلية قد تحدث<sup>(18)</sup>، مما أدى هذا إلى ظهور سلوك الشك المهني في مجال التدقيق بشكل كبير من أجل الاستجابة لتطلعات المجتمع المالي وتوفير ما يحتاجونه في محتوى التقرير قصد اتخاذ قراراتهم على أساس بيانات تتميز بصدق التمثيل.

أما جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي على ضوء المعايير الجزائرية للتدقيق، فيشير المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 إلى العناصر التي لا بد من التقيد بها عند إعداد التقرير حيث يحتوي هذا المعيار على جملة من المعلومات المتنوعة التي تعنى بسلامة القوائم المالية وصدق تمثيلها للواقع، فعالية نظام الرقابة الداخلية

استمرارية المؤسسة، أداء المؤسسة والتزامها بالضوابط القانونية المختلفة وأنشطة المؤسسة...، جاءت كإستجابة لتطلعات الأطراف ذوي المصلحة من التقرير، الذي يساعدهم في صناعة قراراتهم المختلفة.

### III- المحور الثاني: الجانب التطبيقي للدراسة

تم اختيار مجموعة من محافظي الحسابات بولاية تبسة، حيث يعد محافظ الحسابات المفوض له قانونا ممارسة مهام التدقيق الخارجي باعتباره جهة خبيرة ومستقلة، حيث يقوم بعمليات التدقيق المعتادة وإخراج التقارير التي توجه للإدارة والأطراف المعنيين ذوي العلاقة بالمؤسسة، وعليه فإن وظيفة محافظ الحسابات تكتسي طابعا من الأهمية، لذا جاء التشريع الجزائري ليوضح الإطار العام لهذه المهنة وماهيتها، من خلال جملة من القوانين والتحديثات التي تتوافق مع التغييرات التابعة للقطاع المالي والاقتصادي.

#### 1. إجراءات الدراسة الميدانية

##### 1.1. مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مكاتب محافظي الحسابات بولاية تبسة حيث يتميز المجتمع بصغر حجمه الذي لا يكاد يتجاوز 11 مكتب بعاصمة الولاية، وقد تم اختيار عينة عشوائية من هؤلاء المحافظين عددها 07 وتم توزيع 41 استبانة على هذه المكاتب، وكانت نتائج توزيع الاستبانة كالتالي:

الجدول 02: عينة محافظي الحسابات بولاية تبسة

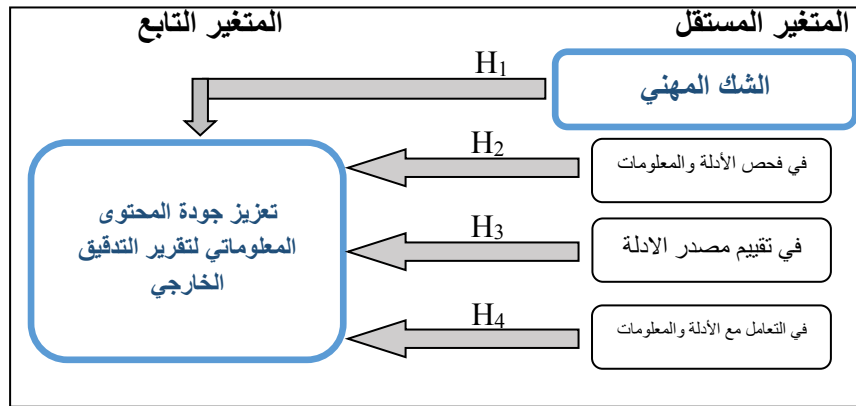
عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المسترجعة	عدد الاستبيانات الصالحة
45	37	32

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على استمارات الاستبانة

##### 2.1. نموذج الدراسة

تم الاعتماد في بناء النموذج على جزئيات مشكلة الدراسة لإبراز العلاقة بين المتغير المستقل (خصائص الشك المهني) والمتغير التابع (جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق)، كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل 01: نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثين

##### 3.1. أساليب التحليل الإحصائي

بغرض الإجابة على إشكالية الدراسة والتساؤلات الفرعية، ولتحليل البيانات قمنا باستخدام الأساليب الإحصائية المدمجة ضمن برنامج الحزم الإحصائية



الاجتماعية SPSS\_v20، والتي نذكر منها:

-معامل ألفا كرونباخ - Alpha Cronbasha's - لتحديد معامل ثبات أداة الدراسة؛

- الجداول التكرارية والنسب المئوية التي تستخدم لوصف خصائص العينة؛

-المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحديد اتجاه إجابات العينة؛

-معامل الارتباط وذلك للتعرف على درجة الارتباط بين المتغيرين (التابع والمستقل)؛

-أسلوب الانحدار البسيط لدراسة العلاقة السببية بين المتغيرات المستقلة والتابعة،

وتحديد أكثر المتغيرات المستقلة تأثيرا على المتغير التابع؛

-معامل ارتباط بيرسون لتحديد مدى ارتباط متغيرات الدراسة ببعضها.

#### 4.1. أداة الدراسة

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

-الجزء الأول: متعلق بالبيانات الشخصية للمستهدفين بالاستجاب؛

-الجزء الثاني: يحتوي هذا الجزء على محورين أساسيان هما:

**المحور الأول:** تضمن عبارات الخاصة بالمتغير المستقل خصائص الشك المهني

وتضمن 15 عبارة مقسمة على 03 محاور فرعية: الخصائص المتعلقة بطريقة فحص

الأدلة والمعلومات وفيه 05 عبارات، الخاصة المتعلقة بتقييم مصدر الأدلة

والمعلومات ويحتوي على 05 عبارات، وخصائص قدرة المدقق في التعامل مع الأدلة

والمعلومات ويحتوي على 05 عبارات.

**المحور الثاني:** تضمن هذا المحور العبارات الخاصة بالمتغير التابع (جودة المحتوى

المعلوماتي لتقرير التدقيق)، وقد تضمن 05 عبارات.

ولتحويل الإجابات إلى بيانات كمية تم الاستعانة بمقياس (likert) الخماسي لكونه أكثر

تعبيرا وتنوعا وباعتباره واسع المجال، ويمكن توضيح درجات المقياس وفق الجدول

الموالي:

#### الجدول 03: مقياس الاستبيان

الإجابات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	05	04	03	02	01

**المصدر:** من إعداد الباحثين بالاعتماد على تراكمات معرفية سابقة

بالرجوع لثبات الأداة فقد تم اعتماد معامل الاتساق الداخلي ألفا كرونباخ للتعرف على

مدى اتصاف عبارات الاستبيان بالتناسق، والجدول الموالي يوضح النتائج:

**الجدول 04:** نتائج اختبار معامل الثبات (ألفا كرونباخ)

معامل الثبات	أجزاء الاستبيان
0.892	المحور الأول: الشك المهني
0.720	المحور الثاني: جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق
0.915	جميع المحاور

**المصدر:** من إعداد الباحثين وفقا لمخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS v20

من الجدول رقم 03 يتضح أن معامل الثبات لمحاور الاستبانة بلغ 0.915، وهي قيمة

مقبولة وكذلك بالنسبة لمحوري الدراسة كان 0.892 للمتغير المستقل وبلغ 0.720

للمتغير التابع.

## 2. عرض نتائج الدراسة وتحليلها

## 1.2. خصائص الفئة المستهدفة

يمثل الجدول الموالي خصائص عينة الدراسة:

الجدول 05: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	البيان	خصائص العينة
00.00%	00	دكتوراه	المؤهل العلمي
06.30%	02	ماجستير	
40.60%	13	ليسانس	
53.10%	17	أخرى	
100%	32	المجموع	
48.10%	07	محاسبة	التخصص
11.10%	07	مالية	
07.40%	03	تدقيق	
33.30%	15	أخرى	
100%	32	المجموع	
03.10%	01	أقل من 05 سنوات	الخبرة المهنية
09.40%	03	من 05 إلى 15 سنة	
87.50%	28	أكثر من 15 سنة	
100%	32	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لمخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS v20 من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن جل محافظي الحسابات من حملت شهادات الكفاءة المهنية في المحاسبة (نظام قديم) وذلك بنسبة 53.10%، أما فيما يتعلق بالتخصص فغالبية العينة كان لها تخصص محاسبة تابع للنظام القديم في منح شهادات الكفاءة المهنية في المحاسبة بنسبة 33.30%، أما الخبرة المهنية فكانت أكبر نسبة للعاملين في هذا المجال لأكثر من 15 سنة وذلك بنسبة 87.50% .

## 2.2. عرض وتحليل نتائج متغيرات الدراسة

يوضح الشكل الموالي المؤشرات الإحصائية لمحاور الاستمارة، حيث عدد البدائل يساوي 5-1=4 وبالتالي يصبح طول الفئة هو  $4/5 = 0.80$  ومنه تصبح الفئات المقابلة لاتجاه إجاباتها كالتالي:

الجدول 06: مقياس مدلول المتوسط الحسابي

المدلول	الوسط الحسابي
غير موافق بشدة؛	[1.79-1.00]
غير موافق؛	[2.59-1.80]
محايد	[3.99-2.60]
موافق	[4.19-4.00]
موافق بشدة	[5.00-4.20]

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على تراكمات معرفية سابقة

### الجدول 07: المؤشرات الإحصائية لمحاور الاستمارة

المحور الأول: الشك المهني في التدقيق				
المحور الفرعي الأول: خصائص الشك المهني المتعلقة بطريقة فحص الأدلة				
الرقم	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
01	لا يقتصر الاهتمام بخاصية العقلية المتسائلة على التقيد في التفكير إلا بالمعايير التدقيق الدولية فقط، إنما يمتد إلى كل ما له علاقة بفهم وتحليل الوقائع قصد فحص الأدلة.	4.03	0.695	03
02	ينطوي الشك المهني على تقييم انتقادي للأدلة، مما يجبر المدقق على عدم قبول أي دليل تدقيق أقل من مقنع من أجل استخدامه كقرينة إثبات للحكم الصادر عنه.	4.25	0.440	02
03	تساعد خاصية البحث عن المعرفة في توفير صورة كاملة وواضحة عن العوامل المساعد في تقييم أدلة الإثبات وفق منظور واقعي وصحيح.	4.28	0.523	01
04	لا يقتصر تشكيك المدقق فقط في استجواب العقل والاستفسار الإنتقادي وإنما يمتد في جمع الأدلة إلى التقيب على المعرفة من أجل المعرفة.	4.00	0.803	04
05	المدقق هو متشكك منفتح الذهن على استعداد دائما لاستكشاف المعارف الجديدة.	3.59	1.188	05
	المحور الفرعي الأول	4.03	0.537	
المحور الفرعي الثاني: خصائص الشك المهني المتعلقة بتقييم مصدر الأدلة والمعلومات				
الرقم	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
01	تميز خاصية فهم الشخصية بأنها ذات قيمة للتشغيل والتقييم الحذر للأدلة.	4.31	0.471	02
02	تعتبر فهم الشخصية، تحييص وفهم دوافع وموضوعية وأمانة الشخص الذي يوفر المعلومات، هذا من أجل بقاء المدقق على الموقف المتشكك.	4.00	0.803	04
03	لا يعفى المدقق من ممارسة الشك المهني ولو اعتقد يقينا نزاهة وأمانة الإدارة والمسؤولين.	4.25	0.440	03
04	يجب الأخذ بعين الاعتبار الأبعاد الشخصية والنفسية عند التواصل مع العميل.	4.34	0.483	01
05	يتم فهم الشخصية من خلال تقييم التوافق بين المحتوى اللفظي وغير اللفظي للمعلومات المقدمة من قبله.	3.94	1.045	05
	المحور الفرعي الثاني	4.16	0.492	
المحور الفرعي الثالث: خصائص الشك المهني المتعلقة بقدرة المدقق في التعامل عند جمع الأدلة والمعلومات				
الرقم	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
01	يتحكم المدقق في ذاته ومشاعره وعدم السماح لأي مؤثرات خارجية من تحييد موقفه المتشكك.	3.88	0.871	05
02	يبني سلوك الشك المهني على تمتع المدقق بقدرة من الاحترام الذاتي لنفسه والثقة، لمواجهة أي إغراءات قد تحيد به عن ممارسة الشك المهني.	4.35	0.481	01
03	يعمل المدقق على تسويق ثقته بنفسه وكفاءته وعلمه ومؤهلاته الفنية، لتجنب أي سلوك من العميل يعتقد به أن يغير مجرى التشكك الذي يمارسه المدقق.	4.28	0.523	03

02	0.592	4.31	عادة ما يحيد المدقق عن تجاهل استجاب العقل والبحث عن المعرفة عند عدم ثقته في نفسه وعدم ثقته في مكاسبه العلمية.	04
04	0.880	4.00	لا يتردد المدقق أبدا في إصدار رأي مهني يتعارض وتطلعات الشخص أو الكيان محل التدقيق.	05
	0.457	4.16	المحور الفرعي الثالث	
	0.454	4.12	المحور الأول	
<b>المحور الثاني: جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي</b>				
الرقم	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
01	المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق مهم جدا للأطراف ذات العلاقة.	4.34	0.483	01
02	يعنى إبداء الرأي كباقي مراحل عملية التدقيق، بالعناية المهنية اللازمة من خلال المرور بكل الإجراءات التي تسمح بإثباته بصورة مستقلة ومحيدة.	4.28	0.457	03
03	تكمن جودة المحتوى المعلوماتي للتقرير في تقيد المدقق بالمعايير المتفق عليها إجماعا في كل مراحل مهمة التدقيق، وكذلك كل السلوكيات المهنية الداعمة لاستقلالية المدقق وجودة مخرجات عمله.	4.22	0.608	04
04	التقرير وسيلة لوصف طبيعة عملية التدقيق مما يستدعي بذل العناية المهنية الفائقة للحصول على محتوى معلوماتي دقيق إلى أقصى حد في بياناته.	4.31	0.535	02
05	تكمن جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق في كفاءته عند استخدامه في اتخاذ القرارات المختلفة من قبل مستخدمي تقرير التدقيق الخارجي.	4.00	0.842	05
	المحور الثاني	4.23	0.413	

**المصدر:** من إعداد الباحثين وفقا لمخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS v20 من الجدول السابق نجد أن، المتوسط الحسابي للعبارة المتعلقة بالمحور الفرعي الأول كانت بقيمة 4.03 وهي حسب مقياس ليكرت الخماسي تشير إلى درجة إجابة "موافق" كما قدرت قيمة الانحراف المعياري للمحور ب 0.537 وهي قيمة صغيرة تشير إلى توافق استجابات أفراد العينة أيضا نجد أن أكبر متوسط حسابي للمحور الفرعي كان 4.28 المتضمن للعبارة الأعلى تحقفا " تساعد خاصية البحث عن المعرفة في توفير صورة كاملة وواضحة عن العوامل المساعد في تقييم أدلة الإثبات وفق منظور واقعي وصحيح".

أما في المحور الفرعي الثاني فقد بلغ متوسطها الحسابي 4.16 وهي توافق درجة الإجابة "موافق" بإنحراف معياري قدر ب 0.492 وهي نسبة منخفضة تعبر عن توافق الاستجابات في المحور كما نجد أن العبارة الأكثر تحقفا كانت بمتوسط حسابي يقدر ب 4.34 " يجب الأخذ بعين الاعتبار الأبعاد الشخصية والنفسية عند التواصل مع العميل".

كما حقق المحور الفرعي الثالث متوسط حسابي قدر ب 4.16 الذي يتوافق مع درجة إجابات "موافق" بانحراف معياري منخفض قدره 0.457 وقد حققت العبارة " يبنى سلوك الشك المهني على تمتع المدقق بقدر من الاحترام الذاتي لنفسه والثقة، لمواجهة أي إغراءات قد تحيد به عن ممارسة الشك المهني" أعلى متوسط حسابي يقدر ب

4.35 بإنحراف معياري قدره 0.481.

ومن خلال استجابات أفراد العينة للمحاور الفرعية للمحور الأول والذي يعبر عن المتغير المستقل للدراسة نجد أن المتوسط الحسابي للمحور الأول 4.12 بإنحراف معياري 0.454 وهي تشير إلى درجة استجابة "موافق" بإنحراف معياري منخفض يدل على توافق استجابات أفراد العينة، هذا مما يدل على التبني الفعلي لسلوك الشك المهني لدى محافظي الحسابات. بالعودة إلى المحور الثاني الذي يعبر عن المتغير التابع، كانت درجة استجابات أفراد العينة بمتوسط حسابي قدره 4.23 والذي يعبر عن درجة "موافق بشدة" بإنحراف معياري قدره 0.413.

#### **IV- تحليل النتائج**

انطلاقاً من فرضيات الدراسة، وأيضاً من خلال التفريغ لاستجابات أفراد العينة محل الدراسة، سوف نقوم فيما يلي باختبار صحة الفرضيات من عدمها.

##### **1. اختبار فرضيات الدراسة من خلال تحليل تباين خط الانحدار**

يستخدم الانحدار الخطي البسيط لتحديد العلاقة بين المتغيرين التابع والمستقل، أي عند التعامل مع فرضيات تأثيرية من أجل معرفة تأثير متغير مستقل أو أكثر على متغير تابع أو أكثر، وفي هذه الدراسة نسعى لتبيان العلاقة بين المتغير المستقل المتمثل في الشك المهني والمتغير التابع جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي، وفي ما يلي جدول تحليل تباين الانحدار لفرضيات الدراسة، قصد معرفة مدى تأثير الشك المهني في التدقيق من خلال خصائصه الكبرى التي تتفرع منه على جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي.

**الجدول 07: تحليل تباين خط الانحدار لفرضيات الدراسة**

المتغير التابع	المتغير المستقل	ثابت الانحدار b	معامل الانحدار a	معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>	قيمة t المحسوبة	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة sig
جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق	خصائص الشك المهني المتعلقة بطريقة فحص الأدلة	2.304	0.478	0.623	0.388	5.165	19.001	0.000
	خاصية الشك المهني المتعلقة بتقييم مصدر الأدلة والمعلومات	1.512	0.652	0.778	0.606	3.749	46.098	0.001
	خصائص الشك المهني المتعلقة بقدرة المدقق في التعامل عند جمع الأدلة والمعلومات	1.250	0.716	0.809	0.655	3.147	56.965	0.004
	الشك المهني في التدقيق	1.220	0.731	0.804	0.646	2.984	54.856	0.006

**المصدر:** من إعداد الباحثين وفقاً لمخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS v20 سنحاول من خلال الجدول السابق اختبار فرضيات الدراسة، من خلال استخدام معامل الانحدار البسيط، معامل التحديد، و انطلاقاً من النتائج يتم رفض أو قبول فرضية الدراسة.

1.1. نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى: من خلال الجدول السابق تتضح انه لدينا علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين الشك المهني و جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق حيث بلغ معامل الارتباط  $R$  (0.623) و معامل التحديد  $R^2$  (0.388) أي ما قيمته 0.388 من التغير في جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق ناتج عن التغير في خصائص الشك المهني المتعلقة منها بطريقة فحص الأدلة أي نسبة مساهمة المتغير المستقل في تغير الحاصل على مستوى المتغير التابع يقدر ب 38.80%، كما نلاحظ أن مستوى الدلالة اقل من (0.05) أي علاقة معنوية وعليه تقبل الفرضية البديلة والتي تنص على " يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين خصائص الشك المهني المتعلقة بطريقة فحص الأدلة والمعلومات وتعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير تدقيق محافظي الحسابات".

2.1. نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية: يكون الأثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة اقل من (0.05) كما هو موضح في الجدول رقم 07، حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود اثر ذي دلالة إحصائية بين خاصية الشك المهني المتعلقة بتقييم مصدر الأدلة والمعلومات، وجودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق ، حيث بلغ معامل الارتباط  $R$  (0.778) ومعامل التحديد  $R^2$  (0.606) أي ما قيمته (0.606) من التغير في جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق أي المساهمة في تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق ب (60.60%)، كما نلاحظ أن مستوى الدلالة اقل من (0.05) أي علاقة معنوية ومنه نقبل الفرضية البديلة والتي تنص على: " يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين خاصية الشك المهني المتعلقة بتقييم مصدر الأدلة والمعلومات، وتعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير تدقيق محافظي الحسابات".

3.1. نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: اظهر الجدول رقم 07 وجود اثر ذي دلالة إحصائية بين خصائص الشك المهني المتعلقة بقدرة المدقق في التعامل عند جمع الأدلة والمعلومات وتعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق، حيث بلغ معامل الارتباط  $R$  (0.809) وهو ارتباط قوي ومعامل التحديد  $R^2$  (0.655) أي عند التغير في خصائص الشك المهني المتعلقة بقدرة المدقق في التعامل عند جمع الأدلة والمعلومات بوحدة واحدة تتعزز معه جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق ب (65.50%)، كما نلاحظ أن مستوى الدلالة اقل من (0.05) أي علاقة معنوية ومنه نقبل الفرضية البديلة والتي تنص على: " يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين خصائص الشك المهني المتعلقة بقدرة محافظ الحسابات في التعامل عند جمع الأدلة والمعلومات، وتعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير تدقيق محافظي الحسابات".

4.1. نتائج اختبار الفرضية الرئيسية: من خلال النتائج السابقة والبيانات الإحصائية حسب الجدول رقم 07 يتضح لنا أن نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط الذي استخدم لتحديد العلاقة بين الشك المهني في التدقيق وتعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير

التدقيق يظهر وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) حيث بلغ معامل الارتباط  $R(0.804)$  أي 80.40% وهو ارتباط موجب قوي، كما بلغ معامل التحديد  $R^2(0.646)$  أي أن الشك المهني يؤثر في تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي بما قيمته (0.646)، كما قدر مستوى الدلالة sig بـ (0.006) وهو أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية الرئيسية البديلة والتي تنص: "يوجد تأثير وعلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين الشك المهني في التدقيق الخارجي وتعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير تدقيق محافظي الحسابات" ومنه يمكن صياغة العلاقة بين المتغيرين من خلال المعادلة الخطية للانحدار الخطي التالية:  $Y=0.731X + 1.220$

حيث: Y تمثل جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق؛  
X تمثل الشك المهني في التدقيق.

## 2. معامل الارتباط بيرسون

لتحديد المتغير المستقل الأكثر تأثيرا على المتغير التابع تم الاعتماد في ذلك على مصفوفة الارتباط الثنائي بين متغيرات الدراسة كما هو موضح في الجدول الموالي:

جدول 08: مصفوفة الارتباط الثنائي بين متغيرين

المتغيرات	خصائص الشك المهني المتعلقة بطريقة فحص الأدلة	خاصية الشك المهني المتعلقة بتقييم مصدر الأدلة والمعلومات	خصائص الشك المهني المتعلقة بقدرة المدقق في التعامل عند جمع الأدلة والمعلومات	جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق
خصائص الشك المهني المتعلقة بطريقة فحص الأدلة	1	0.729	0.699	0.623
خاصية الشك المهني المتعلقة بتقييم مصدر الأدلة والمعلومات		1	0.808	0.778
خصائص الشك المهني المتعلقة بقدرة المدقق في التعامل عند جمع الأدلة والمعلومات			1	0.809
جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق				1

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لمخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS v20

من خلال الجدول السابق نلاحظ الارتباطات بين متغيرات الدراسة حيث المتغيرات المستقلة تتمثل في خصائص الشك المهني المتعلقة بطريقة فحص الأدلة، خاصية الشك المهني المتعلقة بتقييم مصدر الأدلة والمعلومات، و خصائص الشك المهني المتعلقة بقدرة المدقق في التعامل عند جمع الأدلة والمعلومات، حيث تبين أن خصائص الشك المهني المتعلقة بقدرة المدقق في التعامل عند جمع الأدلة والمعلومات هي ذات الارتباط والأثر الكبير على تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق بمعدل ارتباط قدره 80.90%، وهذا ما يجب إعطائه بالغ الأهمية من قبل محافظي الحسابات.

**V- الخاتمة**

كان القصد من الدراسة هو التفصيل في أثر سلوك الشك المهني في مهنة التدقيق الخارجي على جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الذي يعبر عنه بمخرجات عمليات التدقيق، فسلوك الشك المهني يعتبر من الصفات الواجب توفرها في شخص القائم بعملية التدقيق وهذا بعجل فحصه يكون انتقاديا، أي لا يخضع للسطحية في الفحص وجمع الأدلة، فنجد أن كل الهيئات الدولية المهتمة بالتدقيق إشارة إلى سلوك الشك المهني، إما بإشارات صريحة أو ضمنية وهذا لبالغ الأثر من وراء انتهاج هذا السلوك المهني على جودة عملية التدقيق ومخرجات عملية التدقيق المتمثلة أساسا في التقرير، ويمكن حصر أهم النتائج التي تسنى لنا الخروج بها من هذه الدراسة في النقاط التالية:

-يوذي تنبي سلوك الشك المهني في التدقيق إلى إعطاء قيمة مضافة حول مصداقية وعدالة القائم بعملية التدقيق خاصة منها الخارجي؛

- الشك المهني في التدقيق الخارجي، قرينة من قرائن استقلالية المدقق حيث يكون في وضعية البحث دائما عن الحقيقة من خلال فحصه الإنتقادي المبني على عقلية المدقق المتشكك دائما؛

-ممارسة سلوك الشك المهني في التدقيق الخارجي له اثر إيجابي على جودة عملية التدقيق ككل وكذلك على جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق، وهذا يعود إلى طبيعة أدلة التدقيق التي جمعت بإنتهاج المدقق سلوك التشكك والتي في ما بعدد أسس عليها المدقق رأيه المهني بكل صدق وعدالة؛

وأیضا من خلال اختبار فرضيات الدراسة التي ثبتت صحتها تبين أن:

- لدى محافظي الحسابات، الشك المهني سلوك مهني مرافق للممارسة المهنية لهم من اجل ضمان الاستقلالية في الأداء وتحقق أداء جيد ومحاييد ومعبر لجميع الأطراف المعنية بالتقرير الناتج عن عملية التدقيق؛

- لخصائص الشك المهني المتعلقة بقدرة المدقق في التعامل عند جمع الأدلة والمعلومات بالغ الأثر على جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق، ويعود ذلك إلى أن سلوك الشك المهني الأصل فيه انه ذاتي نابع من قناعات محافظ الحسابات، لذلك فهو نسبي من محافظ حسابات إلى آخر وعليه فجودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق تتوقف على مدى تحكم محافظ الحسابات للجوانب المتعلقة بثقته بنفسه حول المواطن التي يجب أن يرفع أو يخفض فيها الشك المهني وهذا مبني على عدة متطلبات منها الخبرة المهنية والتحصيل العلمي، كذلك نجد استقلالية المدقق من الجوانب المهمة في ممارسة سلوك التشكك دون مراعاة لمصالح الجهة أو الكيان محل التدقيق، هذا كل للخروج لضمان حياده في تقريره النهائي.

كذلك من خلال ما تم التعرض له يمكن تقديم جملة من التوصيات والاقتراحات:

-ضرورة احتواء الهيئات الوطنية أو الدولية المهتمة بالتدقيق، لسلوك الشك المهني وإعطائه قدره من التنظيم و التأطير؛

- تقديم التوجيه الكافي لمحافظي الحسابات الجدد حول كفاءات ممارسة الشك المهني و كيفية معرفة مواطن التشكك، وهذا بإشراف مباشر من المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري و المصف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

- تنظيم ملتقيات دورية ثابتة تتيح الفرصة للاحتكاك بالخبرات الأجنبية خاصة منها العاملة بالهيئات الدولية المنظمة لمهنة التدقيق، لرؤية مدى التطور الحاصل في كل الجزئيات على المستوى الدولي و مقارنتها مع ما هو متوفر في الجزائر؛

- طرح استبيانات من قبل المجلس الوطني للمحاسبة موجهة لممارسي مهنة المحاسبة،



يتم من خلالها وضع إطار عام وضوابط منهجية تتيح التوافق ولو نسبيا في ممارسة سلوك الشك المهني (لاختلافه من محافظ حسابات لآخر لأنه في الأصل سلوك ذاتي).

### الملاحق

#### الملحق 01: معامل الفايرونيباخ

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.915	20

#### الملحق 02: الفرضية الفرعية الأولى

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.623 <sup>a</sup>	.388	.387	.32853

a. Valeurs prédites : (constantes), var\_ind\_01

ANOVA<sup>a</sup>

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	2,051	1	2,051	19,001	.000 <sup>b</sup>
1 Résidu	3,238	30	,108		
Total	5,289	31			

a. Variable dépendante : DEP\_var

b. Valeurs prédites : (constantes), var\_ind\_01

Coefficients<sup>a</sup>

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,304	,448		5,185	.000
	var_ind_01	,478	,110	.623	4,359	.000

a. Variable dépendante : DEP\_var

#### الملحق 03: الفرضية الفرعية الثانية

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.778 <sup>a</sup>	.608	.593	.26383

a. Valeurs prédites : (constantes), var\_ind\_02

ANOVA<sup>a</sup>

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	3,204	1	3,204	48,098	.000 <sup>b</sup>
1 Résidu	2,085	30	,069		
Total	5,289	31			

a. Variable dépendante : DEP\_var

b. Valeurs prédites : (constantes), var\_ind\_02

Coefficients<sup>a</sup>

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,512	,403		3,749	.001
	var_ind_02	,652	,098	.778	6,790	.000

a. Variable dépendante : DEP\_var

الملحق 04: الفرضية الفرعية الثالثة

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,800 <sup>a</sup>	,655	,644	,24861

a. Valeurs prédites : (constantes), var\_ind\_03

ANOVA <sup>a</sup>						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	3,464	1	3,464	56,965	,000 <sup>b</sup>
	Résidu	1,824	30	,061		
	Total	5,288	31			

a. Variable dépendante : DEP\_var

b. Valeurs prédites : (constantes), var\_ind\_03

Coefficients <sup>a</sup>						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,250	,397		3,147	,004
	var_ind_03	,716	,095	,809	7,548	,000

a. Variable dépendante : DEP\_var

الملحق 05: الفرضية الرئيسية

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,804 <sup>a</sup>	,646	,635	,24965

a. Valeurs prédites : (constantes), chap\_01

ANOVA <sup>a</sup>						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	3,419	1	3,419	54,856	,000 <sup>b</sup>
	Résidu	1,870	30	,062		
	Total	5,289	31			

a. Variable dépendante : DEP\_var

b. Valeurs prédites : (constantes), chap\_01

Coefficients <sup>a</sup>						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,220	,409		2,984	,006
	chap_01	,731	,099	,804	7,406	,000

a. Variable dépendante : DEP\_var

الملحق 06: معامل الارتباط

Corrélations				
	var_ind_01	var_ind_02	var_ind_03	DEP_var
var_ind_01	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 .729** 32	.729** 1 32	.699** .778** 32
var_ind_02	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	.729** .000 32	1 .808** 32	.699** .000 32
var_ind_03	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	.699** .000 32	.808** .000 32	1 .809** 32
DEP_var	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	.623** .000 32	.778** .000 32	1 .000 32

\*\* La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

## المراجع

- (1)\_ Bell, T. B., Peecher, M. E., & Solomon, I. The 21st Century Public Company Audit: Conceptual Elements of KPMG's Global Audit Methodology: KPMG international, 2005.
- (2)\_ Hurtt, R. K. Development of a scale to measure professional skepticism. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 29(1), 2010, 149-171 .
- (3)\_ Endrawes, M, Professional scepticism of auditors: a cross-cultural experiment. (Doctor of Philosophy (Accounting)), University of Western Sydney ., 2010.
- (4)\_ Bowlin, K. O., Hobson, J. L., & Piercey, M. D, The effects of auditor rotation, professional skepticism, and interactions with managers on audit quality. The Accounting Review, 90(4), 2015.
- (5)\_ Board, I. A. a. A. S. Overall Objective of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in accordance with International Standards on Auditing International Standard on Auditing 200, 2009, p09.
- (6)- Glover, S. M., & Prawitt, D, Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum. Current Issues in Auditing, 8(2) , 2014 P2
- (7)\_ Rasso, J. T. Psychological distance: The relation between construals, mindsets, and professional skepticism. (Thesis submitted to gain the degree of "Doctor of philosophy"), University of south Florid., 2013 , p15.
- (8)\_ Nelson, M .W, A model and literature review of professional skepticism in auditing. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 28(2), 2009, p04.
- (9)\_ Louwers, T. J., Henry, E., Reed, B. J., & Gordon, E. A, Deficiencies in auditing related-party transactions: Insights from AAERs. Current Issues in Auditing, 2(2), 2008, p16 .
- (10)\_ Saksena, P, Four tools (under the umbrella of continuous improvement) to help auditors prevent/detect frauds. Paper presented at the Allied Academies International Conference. Academy of Accounting and Financial Studies. Proceedings, 2008, p29.
- (11)\_ Hurtt, R. K, Op.Cit, p154.
- (12)\_ Toba, Y. Toward a conceptual framework of professional skepticism in auditing. Waseda Business & Economic Studies, 47, 2011, p94.
- (13)\_ Peytcheva, M, Professional skepticism and auditor cognitive performance in a hypothesis-testing task. Managerial Auditing Journal, 2014, p17.

(14)\_ Dimitrova, J., & Sorova, A. (2016). The Role of Professional Skepticism in Financial Statement Audit and its Appropriate Application. Journal of Economics, 1(2), 2016, p 06.

(15)\_ Ibid, p06.

(16)\_ Ibid, p08.

(17)\_ Carpenter, T. D., & Reimers, J. L. , Professional skepticism: The effects of a partner's influence and the level of fraud indicators on auditors' fraud judgments and actions. Behavioral Research in Accounting, 25(2), 2013, p51.

(18)\_ Gloeck, J. D., & De Jager, H, The Audit Expectation Gap in the Republic of South Africa: School of Accountancy, University of Pretoria,1993, p57.