The Effect of Auditors' Professional Skepticism on Material Misstatement Risk Assessment: The Moderating Effect of Audit Partner Characteristics – A Field Study of External Auditors in Syria

Majd Aldin Munther Alwazah*

(Received 20 / 9 / 2026. Accepted 12 / 10 / 2026)

□ ABSTRACT □

This study aimed to examine the relationship between auditors' professional skepticism and the assessment of the risk of material misstatement, the relationship between audit partner characteristics and such assessment, and the moderating role of audit partner characteristics in the relationship between professional skepticism and the assessment of the risk of material misstatement among external auditors in Syria. The study adopted a descriptive-analytical approach and used a 26-item questionnaire. The study population consisted of external auditors accredited by the Syrian Securities and Exchange Commission. A total of 76 valid questionnaires were obtained, with an 82.6% response rate.

Data were analyzed using simple linear regression, hierarchical linear regression, and an interaction-term test. The results revealed statistically significant relationships between professional skepticism and the assessment of the risk of material misstatement, and between audit partner characteristics and such assessment. The results also indicated a statistically significant moderating role of audit partner characteristics, suggesting that these characteristics influence the strength of the relationship between professional skepticism and the assessment of the risk of material misstatement.

Keywords: Professional Skepticism; Material Misstatement Risk Assessment; Audit Partner Characteristics; Moderating Effect; External Auditors; Syria.

Copyright **:**Latakia University journal (formerly tishreen) -Syria, The authors retain the copyright under a CC BY-NC-SA 04

* **Researcher – Master in Auditing, Damascus, Syria .**
majdaldin.alwazah@damascusuniversity.edu.sy.

أثر الشك المهني لمدقق الحسابات في تقييم مخاطر التحريف الجوهري: الدور المعدّل لخصائص شريك التدقيق
دراسة ميدانية على مدققي الحسابات الخارجيين في سورية

مجد الدين منذر الوزه*

(تاريخ الإيداع 20 / 9 / 2026. قُبِل للنشر في 12 / 10 / 2026)

□ ملخّص □

هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين الشك المهني لمدقق الحسابات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري، والعلاقة بين خصائص شريك التدقيق وتقييم هذه المخاطر، فضلاً عن اختبار الدور المعدّل لخصائص شريك التدقيق في العلاقة بين الشك المهني وتقييم مخاطر التحريف الجوهري لدى مدققي الحسابات الخارجيين في سورية. واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت الاستبانة أداةً لجمع البيانات، وتضمنت (26) عبارة لقياس متغيرات الدراسة. وتكوّن مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات الخارجيين المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، وبلغ عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (76) استبانة، بنسبة استجابة بلغت (82.6%). ولتحليل البيانات واختبار الفرضيات، استُخدم الانحدار الخطي البسيط، والانحدار الخطي الهرمي، واختبار متغير التفاعل للتحقق من الدور المعدّل لخصائص شريك التدقيق.

أظهرت النتائج وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الشك المهني وتقييم مخاطر التحريف الجوهري، وكذلك بين خصائص شريك التدقيق وتقييم هذه المخاطر. كما أظهرت النتائج وجود دور تعديلي ذي دلالة إحصائية لخصائص شريك التدقيق في العلاقة بين الشك المهني وتقييم مخاطر التحريف الجوهري، بما يشير إلى أن خصائص شريك التدقيق تؤثر في قوة العلاقة بين الشك المهني وتقييم مخاطر التحريف الجوهري.

الكلمات المفتاحية: الشك المهني، تقييم مخاطر التحريف الجوهري، خصائص شريك التدقيق، الأثر المعدّل، مدققو الحسابات الخارجيون، سورية.

حقوق النشر : مجلة جامعة اللاذقية (تشرين سابقاً)- سورية، يحتفظ المؤلفون بحقوق النشر بموجب الترخيص CC BY-NC-SA 04

* **باحث- حاصل على الماجستير باختصاص مراجعة الحسابات- دمشق- سورية.**
majdaldin.alwazah@damascusuniversity.edu.sy

1- مقدمة:

يُعد الشك المهني من المفاهيم الجوهرية في ممارسة التدقيق، ويقوم على تبني المدقق عقلية متسائلة وتقييم نقدي لأدلة التدقيق، مع المحافظة على موقف مهني محايد لا يفترض عدم أمانة الإدارة ولا يفترض أمانتها بصورة مطلقة قبل تقييم الأدلة المتاحة [1]. كما يرتبط الشك المهني بتكوين الأحكام المهنية للمدقق، إذ يتضمن حالة ذهنية تدفعه إلى تقييم المعلومات والأدلة والنظر في احتمال وجود تحريف قبل تكوين الحكم واتخاذ القرار المهني [2].

كما يُعد تقييم مخاطر التحريف الجوهري من المراحل الأساسية في عملية التدقيق، إذ يتطلب تحديد وتقييم مخاطر احتمال وجود تحريف جوهري في القوائم المالية نتيجة الخطأ أو الاحتيال، واستخدام نتائج التقييم في تحديد طبيعة إجراءات التدقيق اللاحقة وتوقيتها ومدى تنفيذها، كما يستند هذا التقييم إلى فهم طبيعة المنشأة وبيئتها ونظام الرقابة الداخلية والعوامل المرتبطة بها، بما يساعد المدقق على تقدير مستوى مخاطر التحريف الجوهري [3]. ويرتبط الشك المهني بتقييم هذه المخاطر، إذ يميل تقدير المدقق لمخاطر التحريف الجوهري إلى الارتفاع مع ارتفاع مستوى الشك المهني الذي يمارسه [4].

ويُعتبر شريك التدقيق الشخص المسؤول مهنياً عن الإشراف على تنفيذ مهمة التدقيق وتوجيه فريقها، وترتبط خصائصه المهنية والسلوكية بممارسة الشك المهني داخل فريق التدقيق [1]. وتتصل ممارسة الشك المهني داخل فريق التدقيق بأسلوب شريك التدقيق في التعامل مع أعضاء الفريق، إذ يرتبط أسلوب الشريك بمستوى الشك المهني الذي يمارسه أعضاء الفريق أثناء تنفيذ مهمة التدقيق [5]. كما يرتبط تأكيد شريك التدقيق على أهمية الشك المهني بالأحكام والإجراءات المهنية للمدققين عند التعامل مع مؤشرات الاحتيال [6].

وتسعى الدراسة الحالية إلى اختبار الدور المعدّل لخصائص شريك التدقيق في العلاقة بين الشك المهني لمدقق الحسابات وتقييمه لمخاطر التحريف الجوهري من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في سورية.

1-1 الدراسات السابقة:

1- دراسة (Hardies et al., 2026) بعنوان: "الشك المهني كصفة لدى شريك التدقيق وقرارات إصدار تقرير الاستمرارية"[1]

"Audit Partner Trait Skepticism and Going-Concern Reporting Decisions".

هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة بين الشك المهني لدى شريك التدقيق بوصفه سمة شخصية، وقراراته المهنية المتعلقة بإصدار تقارير الاستمرارية للمنشآت التي تواجه صعوبات مالية. كما هدفت إلى اختبار ما إذا كانت ظروف العمل وخصائص بيئة مكتب التدقيق تؤثر في قوة العلاقة بين الشك المهني للشريك وقراراته المهنية. استند التحليل إلى بيانات 136 شريك تدقيق بلجيكياً، أظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية بين مستوى الشك المهني لدى شريك التدقيق واحتمال إصدار تقرير استمرارية للمنشآت التي تعاني صعوبات مالية. كما أظهرت النتائج أن عبء العمل ونوع مكتب التدقيق يؤديان دوراً معدّلاً في العلاقة بين الشك المهني وقرار إصدار تقرير الاستمرارية. في المقابل، ظهر أن تخصص الشريك وخبرته كمتغيري ضبط في التحليل.

2- دراسة (Syed Mustapha Nazri et al., 2025) بعنوان: "الشك المهني واكتشاف الاحتيال في القوائم المالية لدى المدققين الماليزيين والإندونيسيين: تحليل مقارن عبر الثقافات" [7]

"Professional Skepticism and Financial Statement Fraud Detection among Malaysian and Indonesian Auditors: A Cross-Cultural Analysis"

هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة بين سمات الشك المهني واكتشاف الاحتيال في القوائم المالية، مع إجراء مقارنة بين المدققين في ماليزيا وإندونيسيا، وذلك للكشف عن الاختلافات في خصائص الشك المهني والعلاقة بين هذه الخصائص وقدرة المدقق على اكتشاف الاحتيال. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي حيث تم اعتماد العينة القصدية، ثم استخدمت تحليل المربعات الصغرى الجزئية متعدد المجموعات (PLS-MGA) للمقارنة بين المدققين في البلدين.

بلغ إجمالي العينة 360 مدققاً، منهم 187 مدققاً ماليزياً و 173 مدققاً إندونيسياً. أظهرت النتائج وجود فروق بين المدققين الماليزيين والإندونيسيين في بعض سمات الشك المهني، ولا سيما الفهم الشخصي وتعليق الحكم، كما اختلفت علاقات بعض هذه السمات باكتشاف الاحتيال بين مجموعتي المدققين.

3- دراسة (Agustina et al., 2021) بعنوان: "الشك المهني للمدققين واكتشاف الاحتيال" [8]

"Auditors' Professional Skepticism and Fraud Detection"

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر كفاءة المدقق واستقلاليته وخبرته وضغط وقت التدقيق في اكتشاف الاحتيال، مع دراسة الدور الوسيط للشك المهني في تفسير العلاقة بين هذه العوامل وقدرة المدقق على اكتشاف الاحتيال. اعتمدت الدراسة المنهج الكمي باستخدام الاستبانة لجمع البيانات، واستخدمت تحليل المربعات الصغرى الجزئية (PLS) لاختبار العلاقات المباشرة وغير المباشرة بين المتغيرات، بما في ذلك الدور الوسيط للشك المهني. تكون مجتمع الدراسة من 298 مدققاً داخلياً في المفتشية العامة التابعة لوزارة التعليم والثقافة في إندونيسيا، وبلغت العينة 173 مدققاً، وتم جمع البيانات من أفراد العينة باستخدام الاستبانة الإلكترونية. أظهرت النتائج أن الشك المهني وخبرة المدقق يؤثران إيجابياً في اكتشاف الاحتيال. كما أظهرت أن الكفاءة والاستقلالية والخبرة ترتبط بمستوى الشك المهني، وأن الشك المهني يؤدي دوراً وسيطاً في العلاقات التي تناولتها الدراسة. وتدعم هذه النتائج أهمية الشك المهني في تعزيز قدرة المدقق على التعامل مع المؤشرات التي قد تكشف عن حالات الاحتيال.

4- دراسة (شتاتحة وطيبي، 2021) بعنوان: "تحديد وتقييم المدقق الخارجي لمخاطر التحريفات الجوهرية باستخدام الشك المهني" [9]

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية ممارسة الشك المهني في تحسين أداء المدقق الخارجي عند تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وبيان مدى مساهمة الشك المهني في تعزيز قدرة المدقق على التعامل مع المخاطر المحتملة للتحريف الجوهري. واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت الاستبانة أداةً لجمع البيانات، وطُبقت على عينة مكونة من (42) فرد من الأكاديميين والمهنيين في البيئة الجزائرية.

توصلت الدراسة إلى أن ممارسة الشك المهني تسهم في تعزيز قدرة المدقق على فهم طبيعة المنشأة والظروف المحيطة بها، وتساعده في تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية والاستجابة المناسبة لها. كما أكدت أهمية الاهتمام بخصائص الشك المهني وتنمية قدرة المدقق على ممارسته أثناء تنفيذ مهام التدقيق، بما يدعم جودة عملية تحديد وتقييم المخاطر.

5- دراسة (Degan et al. 2021) بعنوان: "خصائص شريك التدقيق: مراجعة الأدبيات والاتجاهات المستقبلية"[10]

" Audit Partner Characteristics: A Literature Review and Future Directions."

هدفت الدراسة إلى مراجعة الأدبيات المتعلقة بخصائص شريك التدقيق التي يمكن أن تسهم في تحسين جودة التدقيق، مع التركيز على مستوى شريك التدقيق بوصفه أحد العوامل المؤثرة في مخرجات عملية التدقيق. وانطلقت

الدراسة من أهمية الاهتمام بالفرد الذي يتولى الإشراف على أعمال فريق التدقيق، نظراً للمسؤوليات المهنية المرتبطة بشريك التدقيق ودوره في توجيه أعمال الفريق وتحمل المسؤولية عن نتائج مهمة التدقيق. واعتمدت الدراسة أسلوب المراجعة الأدبية للأبحاث السابقة المرتبطة بخصائص شريك التدقيق وجودة التدقيق، وركزت على ما تناولته الأدبيات من خصائص للشريك يمكن أن ترتبط بجودة عملية التدقيق. وأظهرت المراجعة أن خصائص شريك التدقيق تمثل عاملاً مهماً يمكن أن يرتبط بجودة التدقيق. وأوصت الدراسة بزيادة الاهتمام بخصائص شريك التدقيق عند دراسة جودة التدقيق، كما أكدت الحاجة إلى توسيع البحث العلمي المتعلق بخصائص شريك التدقيق ودورها في نتائج عملية التدقيق.

6- دراسة (Stevens et al., 2019) بعنوان: "الشك المهني: الأثر المشترك لأسلوب شريك التدقيق وبروز هوية الفريق" [5]

"Professional Skepticism: The Combined Effect of Partner Style and Team Identity Salience"

هدفت الدراسة إلى فحص أثر أسلوب شريك التدقيق وبروز هوية فريق التدقيق في مستوى الشك المهني الذي يمارسه أعضاء الفريق، مع التركيز على كيفية تفاعل أسلوب الشريك مع درجة ارتباط أعضاء الفريق بهويتهم الجماعية أثناء تنفيذ مهام التدقيق. اعتمدت الدراسة تصميماً تجريبياً، واستندت إلى نظريتي التركيز التنظيمي والهوية الاجتماعية، واختبرت أثر أسلوب شريك التدقيق وبروز هوية الفريق في الشك المهني، كما أجريت تحليلات إضافية لفحص الآليات المرتبطة بهذا الأثر وإعادة اختبار النتائج باستخدام مقياس آخر للشك المهني. أجريت الدراسة في سياق مهني مرتبط ببيئة التدقيق الأسترالية، وشارك فيها مدققون في إطار تجربة مهنية. أظهرت النتائج أن أسلوب شريك التدقيق وبروز هوية الفريق يتفاعلان في التأثير في مستوى الشك المهني لدى أعضاء فريق التدقيق. فعندما كان بروز هوية الفريق مرتفعاً، ظهر مستوى أعلى من الشك المهني عندما كان أسلوب الشريك داعماً مقارنة بالأسلوب غير الداعم. وتوضح هذه النتائج أن أسلوب الشريك لا يعمل بصورة مستقلة عن خصائص فريق التدقيق، وإنما يمكن أن يؤثر في ممارسة الشك المهني تبعاً للسياق الذي يعمل فيه أعضاء الفريق.

7- دراسة (Sayed Hussin et al., 2017) بعنوان "الشك المهني وتقييم المدققين لمخاطر التحريف: الأثر المعدّل للخبرة وضغط الوقت في الموازنة"[4]

"Professional Skepticism and Auditors' Assessment of Misstatement Risks: The Moderating Effect of Experience and Time Budget Pressure"

هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين الشك المهني لدى المدققين وتقييمهم لمخاطر التحريف، إلى جانب اختبار الدور المعدّل لكل من خبرة المدقق وضغط الوقت في هذه العلاقة، وذلك بهدف تحديد مدى تأثير مستوى الشك المهني في أحكام المدققين المتعلقة بمخاطر التحريف في ظل اختلاف خبراتهم والضغوط الزمنية التي تواجههم أثناء تنفيذ عملية التدقيق.اعتمدت الدراسة تصميم تجربة ميدانية، واستخدمت تحليل الانحدار المتعدد لاختبار العلاقات بين متغيرات الدراسة، بما في ذلك اختبار الآثار المعدّلة للخبرة وضغط الوقت. تكونت العينة من 248 مدققاً من مكاتب التدقيق، وطبقت الدراسة في منطقتي كوالالمبور وسيلانغور في ماليزيا. أظهرت النتائج وجود أثر إيجابي للشك المهني في تقييم المدققين لمخاطر التحريف، كما تبين وجود أثر إيجابي لخبرة المدقق في تقييم المخاطر، في حين كان لضغط الوقت أثر سلبي. كذلك أظهرت النتائج أن العلاقة الإيجابية بين الشك المهني وتقييم مخاطر التحريف تكون أقوى لدى المدققين الأكثر خبرة، بينما تضعف هذه العلاقة في ظل ارتفاع ضغط الوقت.

8- دراسة (Carpenter & Reimers, 2013) بعنوان:" الشك المهني: تأثير شريك التدقيق ومستوى مؤشرات الاحتيال في أحكام المدققين وإجراءاتهم المتعلقة بالاحتيال"[6]

"Professional Skepticism: The Effects of a Partner's Influence and the Level of Fraud Indicators on Auditors' Fraud Judgments and Actions"

هدفت الدراسة إلى فحص تأثير توجيهات شريك التدقيق المتعلقة بأهمية الشك المهني ومستوى مؤشرات الاحتيال في الأحكام والإجراءات المهنية التي يتخذها المدققون، وبخاصة تحديد عوامل مخاطر الاحتيال وتقييم مستوى هذه المخاطر واختيار إجراءات التدقيق المناسبة. اعتمدت الدراسة تصميماً تجريبياً لفحص أثر تأثير شريك التدقيق ومستوى مؤشرات الاحتيال في أحكام المدققين وإجراءاتهم المتعلقة بالاحتيال، مع التركيز على كيفية تأثير توجيهات الشريك في تطبيق الشك المهني أثناء عملية التدقيق. تكونت العينة من 80 مدير تدقيق يعملون في شركات التدقيق الأربع الكبرى Big 4. أظهرت النتائج أن توجيهات شريك التدقيق وتأكيده على أهمية الشك المهني تؤثر في أحكام المدققين وإجراءاتهم المتعلقة بالاحتيال، بما في ذلك تحديد عوامل مخاطر الاحتيال وتقييمها واختيار إجراءات التدقيق. وتوضح هذه النتائج أن البيئة التي يهيئها شريك التدقيق وتوجيهاته المهنية يمكن أن تؤثر في كيفية ممارسة أعضاء فريق التدقيق للشك المهني وفي الأحكام التي يتخذونها بشأن المخاطر.

الجدول (1): مقارنة الدراسات السابقة والدراسة الحالية

الباحث والسنة	المجتمع والعينة	المنهج والأداة	المتغيرات والعلاقات المدروسة	أهم النتائج	موقعها من الدراسة الحالية
Hardies et al. (2026)	136 شريك تدقيق في بلجيكا	دراسة ميدانية اعتمدت بيانات من شركاء التدقيق	الشك المهني بوصفه سمة لدى شريك التدقيق، وقرارات الإبلاغ عن الاستمرارية، مع اختبار بعض ظروف العمل وخصائص مكتب التدقيق كمعدلات.	ارتبطت سمة الشك المهني لدى شريك التدقيق بقرارات الإبلاغ عن الاستمرارية، كما اختلفت العلاقة باختلاف بعض ظروف العمل وخصائص المكتب.	تدعم أهمية دراسة الشك المهني على مستوى الشريك واستخدام منطق التعديل، إلا أن المتغير التابع يختلف عن تقييم مخاطر التحريف الجوهري، كما أن خصائص الشريك لم تُختبر كمعدل للعلاقة محل الدراسة الحالية.
Syed Mustapha Nazri et al. (2025)	360 مدققاً في ماليزيا وإندونيسيا	استبانة، وعينة قصدية، وتحليل PLS-MGA	الشك المهني وكشف الاحتيال، مع مقارنة العلاقات بين المدققين الماليزيين والإندونيسيين	أظهرت الدراسة وجود ارتباط بين خصائص الشك المهني وقدرة المدققين على كشف الاحتيال، مع وجود اختلافات في بعض العلاقات بين البلدين	تدعم أهمية الشك المهني في مخرجات التدقيق، لكنها تختلف عن الدراسة الحالية في المتغير التابع وفي عدم اختبار خصائص شريك التدقيق كمتغير معدل
Agustina et al. (2021)	173 مدققاً داخلياً من مجتمع بلغ 298 مدققاً في إندونيسيا	استبانة وتحليل PLS	الكفاءة والاستقلالية والخبرة وضغط الوقت، والشك المهني، وكشف الاحتيال، مع اختبار الشك المهني كمتغير وسيط	ارتبط الشك المهني والخبرة بكشف الاحتيال، كما ارتبطت بعض خصائص المدقق بمستوى الشك المهني.	تؤكد دور الشك المهني في تحسين مخرجات التدقيق، إلا أن الدراسة تناولت مدققين داخليين واستخدمت الشك المهني كوسيط، في حين تستخدمه الدراسة الحالية متغيرًا مستقلاً وتختبر خصائص شريك التدقيق كمعدل.
شتاتحة وطيبي (2021)	42 من الأكاديميين والمهنيين في الجزائر	منهج وصفي تحليلي واستبانة	الشك المهني وتحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية	أظهرت الدراسة أهمية الشك المهني في فهم المنشأة وبيئتها وتحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية.	تعد من أكثر الدراسات ارتباطاً بالعلاقة الأساسية في الدراسة الحالية، إلا أنها لم تختبر الدور المعدل لخصائص شريك التدقيق.
Degan et al. (2021)	دراسة مراجعة للأدبيات المتعلقة بشريك التدقيق	مراجعة أدبية	خصائص شريك التدقيق وجودة التدقيق	أكدت المراجعة أهمية خصائص شريك التدقيق ودوره في الإشراف على مهمة التدقيق، وأشارت إلى الحاجة إلى مزيد من البحث في خصائص الشركاء.	توفر أساساً لتضمين خصائص شريك التدقيق في النموذج الحالي، لكنها لا تختبر العلاقة بين الشك المهني ومخاطر التحريف ولا الدور المعدل لهذه الخصائص.
Stevens et al. (2019)	مدققون في سياق تدقيق أسترالي	دراسة تجريبية	أسلوب شريك التدقيق، وبروز هوية الفريق، والشك المهني لدى أعضاء الفريق	أظهرت النتائج تفاعل أسلوب الشريك مع بروز هوية الفريق في التأثير في ممارسة أعضاء الفريق	تدعم تأثير خصائص وسلوك الشريك في ممارسة الشك المهني لدى أعضاء الفريق، لكنها لا تختبر تقييم مخاطر

				للشك المهني.	التحريف الجوهري ولا الدور المعدل لخصائص الشريك في هذه العلاقة.
Sayed Hussin et al. (2017)	248 مدققاً في كوالالمبور وسيلانغور	تجربة ميدانية وتحليل انحدار	الشك المهني وتقييم مخاطر التحريفات، مع الخبرة وضغط الميزانية الزمنية كمتغيرين معدلين	ارتبط الشك المهني إيجابياً بتقييم مخاطر التحريف، وعززت الخبرة هذه العلاقة، في حين أضعف ضغط الميزانية الزمنية العلاقة.	تمثل أساساً مباشراً للعلاقة بين الشك المهني وتقييم مخاطر التحريف، كما تدعم اختبار التعديل، إلا أن الدراسة الحالية تستبدل الخبرة وضغط الوقت بخصائص شريك التدقيق بوصفها متغيرًا معدلاً.
Carpenter & Reimers (2013)	80م دير تدقيق في شركات التدقيق الأربع الكبرى	دراسة تجريبية	تأثير الشريك، ومؤشرات الاحتيال، وأحكام المدققين وإجراءاتهم	أظهرت النتائج أن توجيهات الشريك التي تؤكد أهمية الشك المهني تؤثر في تحديد مؤشرات الاحتيال وتقييمها والإجراءات المتخذة بشأنها.	تدعم دور الشريك في تشكيل الأحكام والممارسات المهنية للمدققين، لكنها تتناول مؤشرات الاحتيال وأحكامه ولا تختبر خصائص الشريك كمعدل للعلاقة بين الشك المهني وتقييم مخاطر التحريف الجوهري.

المصدر: من إعداد الباحث استناداً للدراسات السابقة.

2-1 التعقيب على الدراسات السابقة

تكشف المقارنة بين الدراسات السابقة عن وجود اهتمام متزايد بدراسة الشك المهني في ارتباطه بتقييم المخاطر والأحكام والمخرجات المهنية، إلا أن هذا الاهتمام اتخذ مسارات بحثية متباينة من حيث طبيعة العلاقة ومستوى التحليل. ويمكن استخلاص ثلاثة اتجاهات رئيسة من الأدبيات السابقة.

يتمثل الاتجاه الأول في الدراسات التي تناولت العلاقة المباشرة بين الشك المهني وتقييم مخاطر التحريف الجوهري. وتلتقي هذه الدراسات في إبراز أهمية الشك المهني في عملية تقييم المخاطر، وإن اختلفت في طبيعة الاختبار والمنهج. فقد اتجهت Sayed Hussin et al. (2017) إلى اختبار الخبرة وضغط الميزانية الزمنية بوصفهما عاملين معدِّلين، في حين ركزت شتاتحة وطيبي (2021) على العلاقة الأساسية بين الشك المهني وتقييم المخاطر دون إدخال متغير معدِّل. ويشير ذلك إلى أن الأدبيات تناولت بعض الظروف المرتبطة بالمدقق وبيئة العمل بوصفها عوامل مؤثرة في العلاقة، مع بقاء المجال مفتوحاً لدراسة خصائص المستوى المهني الذي يعمل المدقق ضمنه.

ويتعلق الاتجاه الثاني بالدراسات التي بحثت الشك المهني في علاقته بمخرجات مهنية أخرى، مثل كشف الاحتيال وقرارات الإبلاغ عن الاستمرارية. وتوضح هذه الدراسات أن أهمية الشك المهني لا تقتصر على تقييم المخاطر، وإنما تمتد إلى الأحكام والقرارات المهنية التي يتخذها المدقق. ومع ذلك، فإن اختلاف المتغيرات التابعة ومستويات التحليل يحد من إمكانية نقل نتائجها مباشرة إلى العلاقة محل الدراسة الحالية. ويبرز ذلك في دراسة Hardies et al. (2026)، التي تناولت الشك المهني بوصفه سمة لدى شريك التدقيق وربطته بقرارات الإبلاغ عن الاستمرارية، بما يوفر أساساً لفهم أهمية الشك المهني على مستوى الشريك، مع اختلاف المخرج المهني الذي تناولته عن تقييم مخاطر التحريف الجوهري في الدراسة الحالية.

أما الاتجاه الثالث، فيركز على شريك التدقيق وخصائصه أو أسلوبه في تشكيل السلوك والأحكام المهنية. وتظهر الدراسات ضمن هذا الاتجاه أن الشريك لا يمثل مجرد مستوى إشرافي في مهمة التدقيق، بل يمكن أن يرتبط بأسلوب ممارسة الشك المهني وبالأحكام والإجراءات التي يتخذها أعضاء فريق التدقيق. وتدعم نتائج Stevens et al. (2019) و Carpenter & Reimers (2013) هذا المسار من خلال ارتباط أسلوب الشريك وتوجيهاته بممارسة الشك المهني والأحكام المرتبطة بمؤشرات الاحتيال، بينما توفر مراجعة Degan et al. (2021) أساساً أوسع لأهمية

خصائص الشريك في مخرجات التدقيق. ويشير هذا الاتجاه إلى أهمية النظر إلى خصائص شريك التدقيق باعتبارها جزءًا من البيئة المهنية التي تتشكل في إطارها الأحكام والممارسات التدقيقية، وليس باعتبارها مجرد خصائص فردية منفصلة.

1-3 الفجوة البحثية ومساهمة الدراسة الحالية

وفي حدود ما اطّلع عليه الباحث من الدراسات ذات الصلة، لم يجد دراسة اختبرت خصائص شريك التدقيق بوصفها متغيراً معدّلاً للعلاقة بين الشك المهني لمدقق الحسابات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري ضمن نموذج واحد. وتتمثل الفجوة أساساً في أن الدراسات التي بحثت العلاقة بين الشك المهني وتقييم مخاطر التحريف الجوهري تناولت متغيرات معدّلة أخرى، مثل الخبرة وضغط الميزانية الزمنية، في حين ركزت الدراسات المرتبطة بشريك التدقيق على تأثير خصائصه أو أسلوبه في الشك المهني أو الأحكام المهنية أو بعض مخرجات التدقيق، دون اختبار دوره المعدّل في العلاقة بين الشك المهني وتقييم مخاطر التحريف الجوهري. ومن ثم، تتمثل مساهمة الدراسة الحالية في الجمع بين هذه العناصر ضمن نموذج تعديلي واحد، يختبر ما إذا كانت خصائص شريك التدقيق، بوصفها متغيراً معدّلاً، تغير قوة العلاقة بين الشك المهني لمدقق الحسابات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري. كما تطبق الدراسة هذا النموذج على مدققي الحسابات الخارجيين في البيئة السورية، بما يوفر دليلاً عملياً من سياق مهني مختلف عن السياقات التي تناولتها الدراسات السابقة.

1-4 مشكلة البحث:

يمثل تقييم مخاطر التحريف الجوهري جانباً أساسياً في عملية التدقيق، ويتطلب من مدقق الحسابات ممارسة الشك المهني عند تقييم المعلومات والأدلة وتحديد مؤشرات المخاطر. إلا أن مستوى ممارسة الشك المهني قد يختلف باختلاف الظروف المهنية المحيطة بعملية التدقيق، ومن بينها خصائص شريك التدقيق الذي يتولى الإشراف والتوجيه على مهمة التدقيق. وعلى الرغم من تناول الدراسات السابقة للعلاقة بين الشك المهني وتقييم المخاطر، ودور شريك التدقيق في توجيه الممارسات المهنية، فإن العلاقة بين هذه المتغيرات، ولا سيما الدور المعدّل لخصائص شريك التدقيق، تحتاج إلى مزيد من الاختبار في البيئة السورية. ومن هنا تتمثل مشكلة البحث في اختبار أثر الشك المهني لمدقق الحسابات في تقييم مخاطر التحريف الجوهري، والتحقق من الدور المعدّل لخصائص شريك التدقيق في هذه العلاقة. وتتمثل مشكلة الدراسة بالتساؤلات الدراسة:

1. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الشك المهني لمدقق الحسابات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري لدى مدققي الحسابات الخارجيين في سورية؟
2. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص شريك التدقيق وتقييم مخاطر التحريف الجوهري لدى مدققي الحسابات الخارجيين في سورية؟
3. هل تعدّل خصائص شريك التدقيق العلاقة بين الشك المهني لمدقق الحسابات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري لدى مدققي الحسابات الخارجيين في سورية؟

1-5 فرضيات البحث:

بعد الاطلاع على مشكلة البحث يمكن صياغة الفرضيات على النحو التالي:

1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الشك المهني لمدقق الحسابات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري لدى مدققي الحسابات الخارجيين في سورية.

2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص شريك التدقيق وتقييم مخاطر التحريف الجوهري لدى مدققي الحسابات الخارجيين في سورية.
3. تعدّل خصائص شريك التدقيق العلاقة بين الشك المهني لمدقق الحسابات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري لدى مدققي الحسابات الخارجيين في سورية.

1-6 أهمية البحث:

1. يساهم البحث في توضيح العلاقة بين الشك المهني لمدقق الحسابات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري من خلال اختبارها ميدانياً في البيئة السورية حول هذه العلاقات، بما يمكن أن يشكل أساساً لدراسات لاحقة تتناول الموضوع في بيئات مهنية أخرى
2. يضيف البحث جانباً تفسيرياً للعلاقة السابقة من خلال اختبار خصائص شريك التدقيق كمتغير معدّل، للتحقق مما إذا كانت هذه العلاقة تختلف باختلاف مستوى خصائص الشريك.
3. توفر نتائج البحث معلومات يمكن أن تستفيد منها مكاتب التدقيق في فهم العلاقة بين ممارسة الشك المهني وتقييم مخاطر التحريف الجوهري.
4. توضح النتائج ما إذا كانت خصائص شريك التدقيق ترتبط بتغير قوة هذه العلاقة، بما يوفر مؤشراً يمكن الاستفادة منه عند تنظيم الإشراف والتوجيه على مهام التدقيق.
5. يمكن أن يستفيد الباحثون والمهنيون من نتائج البحث عند تطوير دراسات أو ممارسات مرتبطة بالشك المهني وتقييم مخاطر التحريف الجوهري.

1-7 أهداف البحث:

1. اختبار أثر الشك المهني لمدقق الحسابات في تقييم مخاطر التحريف الجوهري لدى مدققي الحسابات الخارجيين في سورية.
2. اختبار أثر خصائص شريك التدقيق في تقييم مخاطر التحريف الجوهري لدى مدققي الحسابات الخارجيين في سورية.
3. اختبار الدور المعدّل لخصائص شريك التدقيق في العلاقة بين الشك المهني لمدقق الحسابات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري لدى مدققي الحسابات الخارجيين في سورية.

1-8 منهجية البحث:

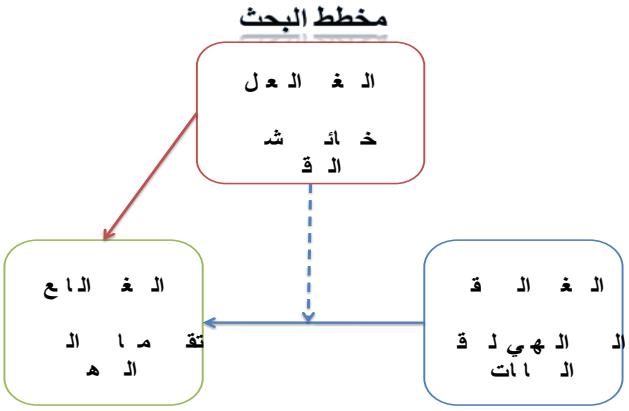
اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي لملاءمته لطبيعة البحث وأهدافه، إذ يتيح وصف متغيرات البحث وتحليل العلاقات بينها واختبار الفرضيات إحصائياً. وتمثل المتغيرات في الشك المهني لمدقق الحسابات بوصفه متغيراً مستقلاً، وتقييم مخاطر التحريف الجوهري بوصفه متغيراً تابعاً، وخصائص شريك التدقيق بوصفها متغيراً معدّلاً للعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع. كما تم الاعتماد على الاستبانة كأداةً لجمع البيانات الميدانية، حيث صُممت فقراتها لقياس المتغيرات الثلاثة كمتغيرات كلية، بما يسمح باختبار العلاقات المباشرة واختبار الدور المعدّل لخصائص شريك التدقيق، ولتحليل البيانات، تم استخدام برنامج SPSS.

1-9 أنموذج ومتغيرات البحث:

استناداً إلى مشكلة البحث وأهدافه وفرضياته، تم بناء أنموذج الدراسة لتفسير العلاقة بين الشك المهني لمدقق الحسابات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري، مع اختبار الدور المعدّل لخصائص شريك التدقيق في هذه العلاقة. ويمثل الشك المهني لمدقق الحسابات المتغير المستقل، في حين يمثل تقييم مخاطر التحريف الجوهري المتغير التابع، بينما تمثل خصائص شريك التدقيق المتغير المعدّل.

ويفترض النموذج وجود علاقة مباشرة بين الشك المهني لمدقق الحسابات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري، كما يفترض وجود علاقة مباشرة بين خصائص شريك التدقيق وتقييم مخاطر التحريف الجوهري. كذلك يختبر النموذج ما إذا كانت خصائص شريك التدقيق تؤدي إلى تغيير قوة العلاقة بين الشك المهني لمدقق الحسابات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري، وذلك من خلال اختبار أثر التفاعل بين المتغير المستقل والمتغير المعدّل.

وقد تم التعامل مع المتغيرات الثلاثة في النموذج بوصفها متغيرات كلية، بحيث لا يهدف النموذج إلى اختبار الأثر المستقل لجوانب أو خصائص فرعية داخل أي متغير، وإنما إلى اختبار العلاقات بين المتغيرات الكلية وفق النموذج المقترح.



الشكل (1): مخطط البحث

1-10 حدود البحث:

1. **الحدود الزمنية:** عام 2026.
2. **الحدود المكانية:** مكاتب وشركات التدقيق المعتمدة من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.

2- الإطار النظري للبحث

2-1 الشك المهني لمدقق الحسابات

يُعرّف الشك المهني بأنه موقف يتضمن عقلًا متسائلًا، واليقظة للحالات التي قد تدل على وجود خطأ أو احتيال محتمل، والتقييم النقدي لأدلة التدقيق. ويتضمن ذلك تساؤل المدقق حول المعلومات والإقرارات والبيانات المقدمة من المنشأة، والتحقق من كفاية الأدلة ومدى الوصول إلى درجة مناسبة من الاقتناع بها، إلى جانب اليقظة لاحتمال احتواء البيانات المالية على أخطاء أو حالات احتيال، والانتباه إلى الظروف التي قد تؤدي إليها [9].

ويقتضي الشك المهني أن يتعامل المدقق مع المعلومات والبيانات وأدلة التدقيق بعقلية تقوم على التساؤل والفحص والانتقاد، دون افتراض صحتها بصورة مسبقة. كما يتطلب الموازنة بين الثقة في التصريحات والمعلومات والأدلة

المقدمة من الإدارة، وبين احتمال وجود نقص أو تحريف أو تضليل فيها نتيجة الخطأ أو الاحتيال، بما يستلزم اتخاذ الإجراءات اللازمة للتحقق من صدق المعلومات وكفايتها وإمكان الاعتماد عليها عند تكوين الحكم المهني [11].

وتتطلب ممارسة الشك المهني امتلاك المدقق مجموعة من الخصائص المرتبطة بطريقة فحص الأدلة وسلوكه أثناء عملية التدقيق، وتشمل استجواب العقل، وتعليق الحكم، والبحث عن المعرفة، وفهم الشخصية والعوامل البشرية المرتبطة بالحوافز والضغوط التي قد تؤدي إلى ارتكاب أفعال الاحتيال، إضافة إلى الثقة بالنفس والاستقلالية عند فحص الأدلة وتقييمها. وتوفر هذه الخصائص الأساس السلوكي والمهني لممارسة الشك أثناء أداء مهام التدقيق [12].

ويحافظ المدقق في إطار ممارسة الشك المهني على مستوى من اليقظة المهنية تجاه المعلومات والأدلة والظروف المرتبطة بعملية التدقيق، مع الاستمرار في فحصها وتقييمها وفقاً لما يتوافر من أدلة ومعلومات. ويتطلب ذلك الانتباه إلى احتمال وجود أخطاء أو احتيال، وعدم الاكتفاء بالمعلومات المتاحة دون التحقق من مدى كفايتها وملاءمتها، بما ينسجم مع طبيعة الشك المهني بوصفه موقفاً قائماً على التساؤل واليقظة والتقييم النقدي [9].

2-2 تقييم مخاطر التحريف الجوهري

يتعين على المدقق تقييم مخاطر التحريف الجوهري قبل تقديم التأكيد المعقول بشأن خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية. وتتطلب هذه العملية التفكير والتحليل والتصرف بصورة مهنية، ولا سيما عند تقييم احتمال وجود تحريفات جوهرية ناتجة عن الاحتيال، كما يتطلب تكوين الرأي المهني الحصول على أدلة تدقيق كافية تدعم ذلك الرأي. ويؤدي عدم الحصول على أدلة كافية إلى التأثير في قدرة القوائم المالية على إظهار أداء المنشأة ومركزها المالي بصورة عادلة [4].

ويستند تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية وتقييمها إلى فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك طبيعة المنشأة وعملياتها وملكيتها، والعوامل المرتبطة بالقطاع والبيئة التنظيمية، والسياسات المحاسبية المطبقة، والأهداف والاستراتيجيات ومخاطر الأعمال، والأداء المالي، إلى جانب فهم نظام الرقابة الداخلية. ويساعد هذا الفهم في تحديد المخاطر وتقييمها على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى الإثبات [9].

وتشمل إجراءات تقييم المخاطر الاستفسار، والإجراءات التحليلية، والملاحظة والفحص، بهدف الحصول على المعلومات التي تساعد في تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية. كما يتضمن التقييم تحديد المخاطر على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى الإثبات، وربط المخاطر المحددة بالتحريفات التي يمكن أن تحدث على مستوى الإثبات [9].

وترتبط مخاطر التحريف الناتجة عن التقرير المالي المضلل بتخطيط عملية التدقيق وتحديد الإجراءات المناسبة لتقييم هذه المخاطر، مع مراعاة المؤشرات والظروف التي يمكن أن ترتبط بوجود تحريفات ناتجة عن الاحتيال، لما قد تترتب عليها من آثار في القوائم المالية والمنشأة وأصحاب المصلحة [13].

ويتطلب تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد إجراءات التدقيق واختباراتها وتوقيتها، والحصول على فهم مناسب للرقابة الداخلية لتقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية. كما يرتبط ذلك بالحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، واتخاذ الإجراءات المناسبة عند اكتشاف تحريفات جوهرية أو مؤشرات عليها [14].

ويشمل تقييم مخاطر التحريف الجوهري التمييز بين التحريف الناتج عن الخطأ والتحريف الناتج عن الاحتيال، فالخطأ يمثل تحريفاً غير مقصود، في حين يرتبط الاحتيال بفعل مقصود ينطوي على الخداع. وقد تكون بعض

التحريفات الجوهرية صعبة الاكتشاف عندما تتكون من مجموعة من المؤشرات التي لا تبدو مؤثرة بصورة منفردة، لكنها تكتسب دلالة عند اجتماعها [9].

2-3 شريك التدقيق وخصائصه

يمثل شريك التدقيق أحد المستويات المهنية الرئيسة في عملية التدقيق، إذ تقع على عاتقه مسؤولية الإشراف على مهمة التدقيق ومتابعة تنفيذها واتخاذ القرارات والأحكام المهنية المرتبطة بها. وتختلف ممارسات التدقيق والأحكام المهنية بين الشركاء نتيجة اختلاف الخصائص الفردية المرتبطة بكل شريك، الأمر الذي يجعل خصائص شريك التدقيق من العوامل المرتبطة بمخرجات مهام التدقيق [1].

وتعد الخبرة المهنية من الخصائص التي يمتلكها شريك التدقيق نتيجة ممارسته المتراكمة لمهام التدقيق، وما يكتسبه خلالها من معرفة ومواقف مهنية مرتبطة بطبيعة العمل. وتظهر أهمية خبرة الشريك في المهام التي تتطلب اتخاذ أحكام مهنية وتقييم أوضاع وظروف مختلفة أثناء تنفيذ عملية التدقيق، كما ارتبطت خبرة شريك التدقيق بدراسة جودة التدقيق واختلافها باختلاف مستوى خبرة الشريك [15]. كما يتمثل التخصص القطاعي لشريك التدقيق في امتلاكه معرفة متخصصة بطبيعة القطاع الذي تعمل فيه المنشأة محل التدقيق وخصائص المنشآت العاملة ضمن ذلك القطاع. وتوفر المعرفة المتخصصة بالقطاع للشريك معرفة بالظروف والخصائص المرتبطة بالمنشآت العاملة فيه، وقد ارتبط تخصص شريك التدقيق في القطاع بمستوى جودة التدقيق، كما ظهر اختلاف في جودة التدقيق بين الشركاء المتخصصين في القطاع وغير المتخصصين فيه. كذلك اختلفت جودة التدقيق بين الشركاء المتخصصين باختلاف مدة ممارسة التخصص في القطاع [16].

وتتمثل مدة ارتباط شريك التدقيق بالعميل في الفترة التي يستمر خلالها الشريك مسؤولاً عن مهمة التدقيق للعميل نفسه. وتوفر مدة الارتباط إطاراً لدراسة العلاقة المستمرة بين الشريك والعميل، كما ترتبط هذه العلاقة بمناقشة جودة التدقيق والاستقلالية المهنية للشريك في ظل استمرار الارتباط بالعميل. وقد ارتبطت مدة شريك التدقيق مع العميل باختلافات في جودة التدقيق، ولا سيما عند دراسة العلاقة بين مدة ارتباط الشريك ومؤشرات جودة التدقيق[17]. هذا ويمثل أسلوب شريك التدقيق في توجيه أعضاء فريق التدقيق جانباً سلوكياً من خصائص الشريك، ولا سيما الطريقة التي يؤكد بها على أهمية الشك المهني عند تنفيذ مهمة التدقيق. ويؤثر تأكيد الشريك على أهمية الشك المهني في أحكام أعضاء فريق التدقيق بشأن مؤشرات الاحتيال وفي الإجراءات التي يتخذونها استجابة لهذه المؤشرات [6].

كما يرتبط أسلوب الشريك بدرجة الدعم التي يقدمها لأعضاء فريق التدقيق أثناء تنفيذ المهمة، حيث يختلف سلوك أعضاء الفريق في ممارسة الشك المهني باختلاف أسلوب الشريك الداعم أو غير الداعم، مع اختلاف هذه العلاقة تبعاً لمستوى بروز هوية الفريق لدى أعضاء فريق التدقيق، إضافة إلى أن الاستقلالية المهنية تُعد من الخصائص المرتبطة بشريك التدقيق، ولا سيما عند وجود علاقة اقتصادية مهمة مع العميل. وترتبط أهمية العميل بدراسة قدرة شريك التدقيق على المحافظة على استقلاليته المهنية عند اتخاذ الأحكام والقرارات المتعلقة بمهمة التدقيق، في ظل العلاقة القائمة بين مكتب التدقيق والعميل [5].

2-4 الإطار النظري للعلاقات بين متغيرات الدراسة

تستند العلاقة بين متغيرات الدراسة إلى مجموعة من الأطر النظرية التي يفسر كل منها جانباً من جوانب النموذج المقترح. تقوم نظرية الوكالة على العلاقة بين الأصيل والوكيل في ظل احتمال تعارض المصالح وعدم تماثل المعلومات بين الطرفين، بما يخلق حاجة إلى آليات للرقابة على سلوك الوكيل والمعلومات التي يقدمها [19]. ويرتبط التدقيق

الخارجي بهذه المشكلة من خلال دوره في الرقابة على المعلومات والحد من آثار عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والأطراف الخارجية [20]، [21]. ويرتبط الشك المهني بالحكم المهني للمدقق وتقييمه لاحتمال عدم صحة المعلومات أو الادعاءات محل الفحص، مع المحافظة على عقلية متسائلة وتقييم نقدي لأدلة التدقيق [22]. ويستند تقييم مخاطر التحريف الجوهري إلى تقدير احتمال وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية قبل تكوين الرأي المهني، مع الحصول على أدلة تدقيق كافية لدعم هذا التقييم [4]. كما يتطلب تقييم هذه المخاطر فهم المنشأة وبيئتها وتحديد المخاطر وتقييمها على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى الإثبات، بالاعتماد على إجراءات تقييم المخاطر والمعلومات المتعلقة بالمنشأة وبيئتها [9]. ويرتبط ارتفاع مستوى الشك المهني بزيادة قدرة المدقق على تقييم مخاطر التحريف الجوهري [4]، وهو ما ينسجم مع العلاقة المباشرة بين الشك المهني وتقييم مخاطر التحريف الجوهري التي تختبرها الدراسة الحالية

كما تقوم نظرية تفعيل السمات على أن السمات الشخصية لا تظهر في السلوك بالدرجة نفسها في جميع المواقف، وإنما تتأثر بمدى ملاءمة الموقف لإظهار السمة [23]. ويرتبط ظهور الشك المهني في السلوك المهني بالأحكام والقرارات التي يتخذها المدقق في ضوء المعلومات المتاحة ومؤشرات المخاطر المرتبطة بمهمة التدقيق [2]. ويظهر الشك المهني في ممارسات مهنية تتضمن التساؤل، والبحث عن الأدلة الإضافية، والتقييم النقدي للأدلة، والانتباه إلى المعلومات التي قد تتعارض مع التفسيرات المقدمة، وإعادة تقييم الحكم عند ظهور معلومات جديدة [22]. ويمثل ذلك الأساس النظري لتفسير الشك المهني بوصفه سمة يمكن أن تنعكس في السلوك المهني للمدقق عند التعامل مع ظروف ومؤشرات مختلفة أثناء مهمة التدقيق.

ويرتبط شريك التدقيق بالمسؤولية عن الإشراف على مهمة التدقيق وتوجيه فريقها واتخاذ القرارات والأحكام المهنية المرتبطة بها [10]. وترتبط خبرة شريك التدقيق بالأحكام والنتائج المهنية لمهمة التدقيق [15]. كما يرتبط التخصص القطاعي للشريك بمعرفته بطبيعة نشاط العميل والخصائص المهنية المرتبطة بالقطاع الذي يعمل فيه [16]. وتمثل مدة ارتباط شريك التدقيق بالعميل إحدى الخصائص المرتبطة بمعرفته بالعميل وبمهمة التدقيق [17]. ويرتبط أسلوب شريك التدقيق في توجيه فريق المهمة بالسلوك المهني لأعضاء الفريق والأحكام المتعلقة بمؤشرات الاحتيال [5]. كما ترتبط استقلالية شريك التدقيق باستقلالية الحكم والقرار المهني في مواجهة مصالح العميل [18].

هذا وتقوم نظرية الطبقات العليا على ارتباط خصائص الأفراد في المواقع القيادية بالقرارات والنتائج المرتبطة بالعمل الذي يشرفون عليه [24]. ويشغل شريك التدقيق موقعاً مهنياً يرتبط بالإشراف على مهمة التدقيق وتوجيه فريقها واتخاذ الأحكام والقرارات المهنية المرتبطة بها [10].

وتشير نظرية تفعيل السمات إلى أن تأثير السمات في السلوك لا يتحدد بالسمة ذاتها فقط، وإنما يتوقف أيضاً على مدى ملاءمة السياق الذي تُمارس فيه السمة وإتاحته لظهورها [23]. وبالاستناد إلى هذا المنظور، يمكن النظر إلى خصائص شريك التدقيق باعتبارها أحد عناصر السياق المهني الذي يعمل ضمنه المدقق، إذ إن خبرة الشريك وتخصصه القطاعي ومدة ارتباطه بالعميل وأسلوبه في توجيه فريق التدقيق واستقلاليته تمثل خصائص مرتبطة بالبيئة المهنية التي تُمارس فيها الأحكام التدقيقية. كما أظهرت الدراسات المرتبطة بشريك التدقيق أن أسلوب الشريك وتوجيهاته يرتبطان بممارسة الشك المهني وبالأحكام المهنية لأعضاء فريق التدقيق [5]، [6]. وبناءً على ذلك، فإن اختلاف خصائص شريك التدقيق قد يؤدي إلى اختلاف الظروف المهنية التي يظهر فيها الشك المهني ويُترجم إلى ممارسات وأحكام تدقيقية. ومن ثم، لا يقتصر الدور المتوقع لخصائص شريك التدقيق على وجود علاقة مباشرة مع تقييم مخاطر التحريف الجوهري، وإنما يمكن أن تمتد وظيفتها إلى تغيير قوة العلاقة بين الشك المهني وتقييم مخاطر التحريف

الجوهري، بحيث تختلف درجة انعكاس الشك المهني في تقييم المخاطر باختلاف مستوى خصائص شريك التدقيق. ويبرر ذلك إدخال خصائص شريك التدقيق في النموذج بوصفها متغيراً معدِّلاً للعلاقة محل الدراسة.

وبناءً على ذلك، تستخدم الدراسة هذا المنظور النظري لتأسيس إدخال خصائص شريك التدقيق في النموذج بوصفها متغيراً معدلاً، ثم تختبر ميدانياً ما إذا كانت هذه الخصائص تغير قوة العلاقة بين الشك المهني لمدقق الحسابات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري.

3- طرائق البحث ومواده

3-1 مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات الخارجيين المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، والبالغ عددهم (92) مدققاً خلال فترة إجراء الدراسة. ونظراً لمحدودية حجم المجتمع وإمكانية الوصول إلى أفراده، تم اعتماد أسلوب الحصر الشامل، بحيث وُزعت الاستبانة على جميع أفراد المجتمع البالغ عددهم (92) مدققاً. وبعد جمع الاستبانات وفحصها، بلغ عدد الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي (76) استبانة، وبنسبة استجابة بلغت (82.6%) من إجمالي الاستبانات الموزعة.

3-2 أداة البحث

اعتمد البحث على الاستبانة أداةً رئيسة لجمع البيانات الميدانية، وتم إعدادها بالاستناد إلى الأدبيات والدراسات السابقة المرتبطة بمتغيرات البحث، مع إجراء التعديلات اللازمة على صياغة الفقرات بما يتناسب مع طبيعة البيئة المهنية السورية وأهداف البحث.

تتكون الاستبانة من ثلاثة متغيرات رئيسة، هي: الشك المهني لمدقق الحسابات، وتقييم مخاطر التحريف الجوهري، وخصائص شريك التدقيق. وتم قياس المتغيرات الثلاثة بوصفها متغيرات كلية، بحيث يعبر مجموع فقرات كل متغير عن المستوى الكلي له، دون التعامل مع أي من الفقرات أو الجوانب التي تغطيها بوصفها أبعاداً مستقلة في التحليل الإحصائي.

وقد تم بناء فقرات الشك المهني لمدقق الحسابات بالاستفادة من مقياس Hurtt (2010)، ومن الدراسات التطبيقية المرتبطة بالشك المهني، وبخاصة Sayed Hussin et al. (2017) ، و Agustina et al. (2021)، و Syed Mustapha Nazri et al. (2025).

أما فقرات تقييم مخاطر التحريف الجوهري فقد تم إعدادها بالاستناد إلى الأدبيات المرتبطة بتقييم مخاطر التحريف، وبخاصة Sayed et al. (2017) وشتاتحة وطيبي (2021)، مع صياغتها بما يتلاءم مع طبيعة عمل مدققي الحسابات الخارجيين محل الدراسة.

وبالنسبة إلى فقرات خصائص شريك التدقيق، فقد تم بناؤها بالاستفادة من الأدبيات والدراسات التي تناولت خصائص شريك التدقيق وأدواره المهنية، وبخاصة Degan et al. (2021)، و Carpenter & Reimers (2013)، و Stevens et al. (2019)، و Carey & Simnett (2006)، و Wang et al. (2015)، و Chi et al. (2012)، و Fanani et al. (2021). وتغطي هذه الفقرات مجموعة من الجوانب المرتبطة بخصائص شريك التدقيق، إلا أنها تُعامل في الدراسة كمتغير كلي واحد.

ولم تعتمد الدراسة على ترجمة حرفية لمقاييس أجنبية أو نقل فقرات أداة واحدة بصورة مباشرة، وإنما جرى الاستفادة من المفاهيم والمضامين التي تناولتها الأدبيات والدراسات السابقة في تحديد الفقرات وصياغتها بما يتلاءم مع طبيعة

متغيرات الدراسة وأهدافها وخصوصية البيئة المهنية لمدققي الحسابات الخارجيين في سورية. كما خضعت الفقرات للمراجعة العلمية للتأكد من وضوح صياغتها وملاءمتها للمتغيرات التي تقيسها، وأُجريت التعديلات اللازمة قبل اعتماد الاستبانة بصورتها النهائية.

واعتمدت الاستبانة مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات أفراد الدراسة، وتضمنت (26) عبارة موزعة على ثلاثة متغيرات رئيسة، بواقع (8) عبارات لقياس الشك المهني لمدقق الحسابات، و(8) عبارات لقياس تقييم مخاطر التحريف الجوهري، و(10) عبارات لقياس خصائص شريك التدقيق.

3-3 الخصائص الديموغرافية لأفراد العينة

بهدف التعرف إلى الخصائص الديموغرافية والمهنية لأفراد عينة الدراسة، والتحقق من تنوع مستوياتهم المهنية وخبراتهم في مجال التدقيق، تم تحليل البيانات الشخصية والمهنية للاستبانات الصالحة للتحليل والبالغ عددها (76) استبانة. وشملت هذه الخصائص العمر، والمؤهل العلمي، وسنوات الخبرة، والمستوى المهني، وذلك على النحو المبين في الجدول الآتي:

الجدول: (2) الخصائص الديموغرافية والمهنية لأفراد عينة الدراسة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
العمر	أقل من 30 سنة	7	%9.2
	من 30 إلى أقل من 40 سنة	24	%31.6
	من 40 إلى أقل من 50 سنة	28	%36.8
	50سنة فأكثر	17	%22.4
	الإجمالي	76	%100
المؤهل العلمي	إجازة جامعية	33	%43.4
	ماجستير	37	4%8.7
	دكتوراه	6	%7.9
	الإجمالي	76	%100
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	12	%15.8
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	29	%38.2
	من 10 إلى 15 سنة	27	%35.5
	أكثر من 15 سنة	8	%10.5
	الإجمالي	76	%100
المستوى المهني	شريك تدقيق	8	%10.5
	مدير تدقيق	13	%17.1
	مدقق رئيس/أول	27	%35.5
	مدقق حسابات	28	%36.8
	الإجمالي	**76**	**%100**

يتضح من الجدول (2) أن أفراد العينة يمثلون مستويات ديموغرافية متنوعة، كما يظهر وجود تباين في أعمارهم ومؤهلاتهم العلمية وسنوات خبرتهم ومستوياتهم المهنية. ويلاحظ بصورة خاصة أن العينة تضم (8) من شركاء التدقيق، بنسبة (10.5%)، إلى جانب مديري التدقيق والمدققين الرئيسيين/الأولين ومدققي الحسابات، الأمر الذي يعكس مشاركة أفراد ينتمون إلى مستويات مهنية مختلفة في ممارسة أعمال التدقيق.

وتكتسب طبيعة المستوى المهني لأفراد العينة أهمية خاصة في تفسير متغير "خصائص شريك التدقيق"، إذ إن هذا المتغير لا يُقصد به قياس الخصائص الشخصية للمجيب بالضرورة، وإنما قياس إدراكه للخصائص المهنية والسلوكية المرتبطة بشريك التدقيق في سياق ممارسة أعمال التدقيق. وعليه، فإن المجيبين من المستويات المهنية المختلفة يقدمون

تقييمهم لهذه الخصائص في ضوء خبرتهم المهنية وممارستهم لأعمال التدقيق، في حين يمثل شركاء التدقيق ضمن العينة فئة مهنية إضافية يمكن الاستفادة من إدراكها المهني للخصائص محل الدراسة.

3-4 اختبار صدق وثبات الاستبيان:

للتحقق من صلاحية أداة الدراسة للقياس، تم اختبار البناء العاملي لفقرات المتغيرات الثلاثة باستخدام التحليل العاملي الاستكشافي، إلى جانب اختبار ثبات الأداة باستخدام معامل ألفا كرونباخ، وذلك بالاعتماد على برنامج (SPSS).

وللتحقق من ملاءمة البيانات لإجراء التحليل العاملي، تم استخدام اختبار كفاية حجم العينة (KMO) واختبار بارتليت (Bartlett's Test of Sphericity). كما تم الاعتماد على قيمة الجذر الكامن (Eigenvalue) لتحديد عدد العوامل المستخرجة، ونسب التباين المفسر والتشبعات العاملية لفقرات كل متغير.

الجدول (3): نتائج التحليل العاملي الاستكشافي لمتغيرات الدراسة

المتغير	عدد الفقرات	KMO	اختبار بارتليت(Sig.)	عدد العوامل المستخرجة	الجذر الكامن	التباين المفسر	التشبعات العاملية
الشك المهني لمدقق الحسابات	8	0.912	<0.001	1	5.054	63.169%	0.759–0.835
خصائص شريك التدقيق	10	0.945	<0.001	1	6.519	65.193%	0.756–0.846
تقييم مخاطر التحريف الجوهري	8	0.894	<0.001	1	4.424	55.304%	0.656–0.793

المصدر :من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات.SPSS

يتضح من الجدول (3) أن قيم اختبار KMO بلغت (0.912) للشك المهني، و(0.945) لخصائص شريك التدقيق، و(0.894) لتقييم مخاطر التحريف الجوهري، وهي قيم تشير إلى ملاءمة البيانات لإجراء التحليل العاملي. كما جاءت نتائج اختبار بارتليت دالة إحصائياً لجميع المتغيرات (Sig. < 0.001)، مما يؤكد وجود ارتباطات كافية بين الفقرات تسمح باستخراج العوامل.

وأظهر التحليل العاملي استخراج عامل واحد لكل متغير من متغيرات الدراسة، حيث بلغ الجذر الكامن للعامل المستخرج (5.054) للشك المهني، و(6.519) لخصائص شريك التدقيق، و(4.424) لتقييم مخاطر التحريف الجوهري. وفسر العامل المستخرج ما نسبته (63.169%) و(65.193%) و(55.304%) من التباين الكلي على التوالي. كما تراوحت التشبعات العاملية بين (0.759–0.835) للشك المهني، و(0.756–0.846) لخصائص شريك التدقيق، و(0.656–0.793) لتقييم مخاطر التحريف الجوهري، بما يدعم تمثيل الفقرات للعامل الكلي لكل متغير، بما يدعم تمثيل الفقرات للعامل الكلي لكل متغير، ولم تستدعِ النتائج حذف أي فقرة.

وتدعم هذه النتائج التعامل مع متغيرات الدراسة بوصفها متغيرات كلية في التحليل، إذ أظهر التحليل العاملي استخراج عامل واحد لكل متغير من المتغيرات الثلاثة، بما يشير إلى تجمع فقرات كل متغير ضمن بناء عاملي واحد، وعدم الحاجة إلى التعامل مع الفقرات أو الجوانب التي تغطيها بوصفها أبعاداً مستقلة. وتكتسب هذه النتيجة أهمية خاصة بالنسبة إلى خصائص شريك التدقيق، نظراً إلى أن فقراتها تغطي جوانب مهنية متعددة، إذ أظهر التحليل العاملي تجمعها ضمن عامل واحد، بما يدعم التعامل معها بوصفها متغيرًا كلياً واحداً في الدراسة الحالية.

الجدول (4): قيمة معامل ألفا كرونباخ محاور الاستبيان

المتغير		عدد الفقرات	قيمة ألفا كرونباخ	النتيجة
المتغير المستقل	الشك المهني لمدقق الحسابات	8	0.916	ثابت
المتغير المعدل	خصائص شريك التدقيق	10	0.940	ثابت
المتغير التابع	تقييم مخاطر التحريف الجوهري	8	0.883	ثابت

إجمالي عبارات الاستبيان	26	0.920	ثابت

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول (4) أن قيم ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة تراوحت بين (0.883) و(0.940)، في حين بلغت قيمة ألفا كرونباخ لإجمالي عبارات الاستبيان (0.920)، وهي قيم تشير إلى ارتفاع مستوى الاتساق الداخلي لفقرات الأداة وتمتعها بدرجة مرتفعة من الثبات، بما يدعم إمكانية الاعتماد عليها في قياس متغيرات الدراسة وإجراء التحليل الإحصائي اللاحق.

3-5 اختبار سلامة البيانات من انحياز الطريقة المشتركة:

نظراً لأن بيانات الدراسة الحالية هي بيانات مقطعية (Cross-Sectional) جرى جمعها بواسطة أداة الاستبانة الذاتية من المستجيبين أنفسهم وفي نفس الوقت، قام الباحث بالتحقق من مدى سلامة البيانات من مشكلة انحياز الطريقة المشتركة الجوهرية بالاعتماد على اختبار عامل هيرمان الأحادي (Harman's Single-Factor Test). وتم إدخال جميع فقرات الاستبيان الـ (26) في تحليل عاملي استكشافي غير مائل باستخدام طريقة المكونات الأساسية (PCA) مع تقييد الاستخراج بعامل واحد فقط. وأظهرت النتائج الإحصائية أن العامل الأحادي المفسر تمكن من تفسير (33.980%) فقط من إجمالي التباين الكلي للبيانات. وبما أن هذه النسبة تقل عن السقف الحرج المتعارف عليه عالمياً والمحدد بـ (50%)، فإن ذلك يؤكد معنوياً سلامة النموذج وخلو المخطوطة من أي انحياز طريقي جوهري قد يشوه كفاءة العلاقات الإحصائية المختبرة.

4- عرض وتحليل نتائج عبارات الاستبيان

4-1 عرض نتائج المتغير المستقل: لتحديد مستوى الشك المهني لمدقق الحسابات، فقد تم تضمين الاستبيان (8) فقرات للمتغير المستقل، وقد بين التحليل باستخدام برنامج (SPSS) النتائج والتي يمكن توضيحها في الجدول التالي:

الجدول (5) المتغير "الشك المهني لمدقق الحسابات"

ت	العبارات	Mean	Std. Deviation
1	أتعامل مع المعلومات والإقرارات المقدمة من إدارة المنشأة بعقلية تقوم على التساؤل والتحقق، دون افتراض صحتها بصورة مسبقة.	4.09	0.819
2	أتحقق من كفاية أدلة التدقيق وملاءمتها قبل الاعتماد عليها في تكوين حكمي المهني.	4.09	0.769
3	أقيّم أدلة التدقيق بصورة نقدية للتأكد من مدى اتساقها مع المعلومات والظروف المرتبطة بمهمة التدقيق.	4.04	0.807
4	أبقى يقظاً تجاه الظروف والمؤشرات التي قد تدل على وجود أخطاء أو تحريفات أو حالات احتيال في القوائم المالية.	4.08	0.744
5	أعلّق حكمي المهني عندما تكون المعلومات أو الأدلة المتاحة غير كافية لتكوين قناعة مهنية مناسبة.	4.03	0.909
6	أبحث عن معلومات وأدلة إضافية عندما تتعارض المعلومات المتاحة مع التفسيرات أو الإقرارات المقدمة من إدارة المنشأة.	3.99	0.856
7	أعيد تقييم استنتاجاتي المهنية عند ظهور معلومات أو أدلة جديدة يمكن أن تؤثر في الحكم الذي توصلت إليه.	4.00	0.816
8	أتحقق من المعلومات التي قد تتعارض مع الأدلة أو التفسيرات المتاحة قبل الاعتماد عليها في تكوين حكمي المهني.	4.13	0.772
	إجمالي عبارات متغير "الشك المهني لمدقق الحسابات"	**4.06**	**0.645**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يبين الجدول (5) أن المتوسط الحسابي الكلي لمتغير الشك المهني لمدقق الحسابات بلغ (4.06)، بانحراف معياري قدره (0.645)، مما يدل على ارتفاع مستوى الشك المهني لدى أفراد عينة الدراسة. وتراوحت المتوسطات الحسابية للعبارات بين (3.99) و(4.13)، بما يعكس تقارباً في استجابات أفراد العينة. وقد حصلت العبارة الثامنة على أعلى متوسط حسابي بلغ (4.13)، في حين سجلت العبارة السادسة أدنى متوسط حسابي بلغ (3.99). وتشير هذه النتائج إلى ارتفاع مستوى ممارسة أفراد العينة للسلوكيات المرتبطة بالشك المهني، ولا سيما التحقق من المعلومات المتعارضة قبل الاعتماد عليها، والتحقق من كفاية أدلة التدقيق وملاءمتها، والتعامل مع المعلومات والإقرارات المقدمة من إدارة المنشأة بعقلية تقوم على التساؤل والتحقق.

4-2 عرض نتائج المتغير المعدل: لتحديد مستوى خصائص شريك التدقيق، فقد تم تضمين الاستبيان (10) فقرات للمتغير المعدل، وقد بين التحليل باستخدام برنامج (SPSS) النتائج والتي يمكن توضيحها في الجدول التالي:

الجدول (6) المتغير "خصائص شريك التدقيق"

ت	العبارات	Mean	Std. Deviation
1	يمتلك شريك التدقيق معرفة متخصصة بطبيعة القطاع الذي تعمل فيه المنشأة محل التدقيق.	3.59	0.955
2	تمكّن المعرفة المتخصصة بالقطاع شريك التدقيق من فهم الخصائص والظروف المهنية المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق.	3.64	0.890
3	تساعد الخبرة المهنية لشريك التدقيق في اتخاذ الأحكام والقرارات المناسبة أثناء تنفيذ مهمة التدقيق.	3.72	0.888
4	يحافظ شريك التدقيق على استقلاليته المهنية عند اتخاذ الأحكام والقرارات المتعلقة بمهمة التدقيق.	3.74	0.885
5	يمتلك شريك التدقيق خبرة مهنية تساعده على التعامل مع المواقف والحالات المختلفة التي تواجه مهمة التدقيق.	3.70	0.766
6	يستفيد شريك التدقيق من معرفته المتراكمة بالعميل في فهم التغيرات والظروف التي قد تؤثر في تنفيذ مهمة التدقيق.	3.67	0.915
7	تسهم مدة ارتباط شريك التدقيق بالعميل في تعزيز معرفته بطبيعة أعمال المنشأة والظروف المرتبطة بمهمة التدقيق.	3.66	0.946
8	يقدم شريك التدقيق الدعم والتوجيه لأعضاء فريق المهمة عند مواجهة مسائل تتطلب حكمًا مهنيًا أو تقييماً لمؤشرات المخاطر.	3.70	0.938
9	يوجّه شريك التدقيق أعضاء فريق المهمة ويؤكد أهمية الالتزام بالإجراءات المهنية عند تنفيذ أعمال التدقيق.	3.67	0.855
10	لا يسمح شريك التدقيق للعلاقات أو المصالح المرتبطة بالعميل بالتأثير في أحكامه وقراراته المهنية.	3.75	0.926
	إجمالي عبارات متغير "خصائص شريك التدقيق "	3.68	0.724

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يوضح الجدول (6) أن المتوسط الحسابي الكلي لمتغير خصائص شريك التدقيق بلغ (3.68)، مما يدل على ارتفاع مستوى توافر خصائص شريك التدقيق لدى أفراد عينة الدراسة وفقاً لمقياس الدراسة. وتراوحت المتوسطات الحسابية للعبارات بين (3.59) و(3.75)، بما يعكس تقارباً في استجابات أفراد العينة تجاه العبارات المكونة للمتغير. وقد حصلت العبارة التاسعة "لا يسمح شريك التدقيق للعلاقات أو المصالح المرتبطة بالعميل بالتأثير في أحكامه وقراراته المهنية" على أعلى متوسط حسابي بلغ (3.75)، في حين حصلت العبارة الأولى "يمتلك شريك التدقيق معرفة متخصصة بطبيعة القطاع الذي تعمل فيه المنشأة محل التدقيق" على أدنى متوسط حسابي بلغ (3.59). وتشير هذه النتائج إلى أن خصائص شريك التدقيق تتوافر بدرجة مرتفعة نسبياً من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، ولا سيما ما يتعلق بالمحافظة على الاستقلالية المهنية وعدم السماح للعلاقات أو المصالح المرتبطة بالعميل بالتأثير في الأحكام والقرارات المهنية.

4-3 عرض نتائج المتغير التابع: لتحديد مستوى تقييم مخاطر التحريف الجوهري، فقد تم تضمين الاستبيان (8) فقرات للمتغير التابع، وقد بين التحليل باستخدام برنامج (SPSS) النتائج والتي يمكن توضيحها في الجدول التالي:

الجدول (7) المتغير "تقييم مخاطر التحريف الجوهري"

ت	العبارات	Mean	Std. Deviation
1	أحدد مخاطر التحريف الجوهري المحتملة قبل تحديد إجراءات التدقيق اللازمة.	3.95	0.764
2	أقدّر احتمال حدوث التحريفات الجوهرية وأثرها المحتمل في القوائم المالية عند تقييم المخاطر.	4.01	0.792
3	أستند في تحديد مخاطر التحريف الجوهري إلى فهم طبيعة المنشأة وعملياتها وبيئتها والقطاع الذي تعمل فيه.	4.12	0.730
4	آخذ السياسات المحاسبية المطبقة وأهداف المنشأة واستراتيجياتها ومخاطر أعمالها وأداءها المالي في الاعتبار عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري.	3.99	0.856
5	أحدد مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى الإثباتات ذات الصلة.	4.00	0.730
6	أستخدم الاستفسار والإجراءات التحليلية والملاحظة والفحص للحصول على معلومات تساعد في تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري.	3.96	0.720
7	أراعي المؤشرات والظروف التي قد ترتبط بوجود تحريفات جوهرية ناتجة عن الاحتيال عند تقييم مخاطر التدقيق.	3.99	0.774
8	أوظف نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية في تحديد طبيعة إجراءات التدقيق المناسبة للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري.	3.92	0.762
	إجمالي عبارات متغير "تقييم مخاطر التحريف الجوهري"	3.99	0.569

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يظهر الجدول (7) أن المتوسط الحسابي الكلي لمتغير تقييم مخاطر التحريف الجوهري بلغ (3.99)، بانحراف معياري قدره (0.569)، مما يشير إلى ارتفاع مستوى ممارسة أفراد العينة للسلوكيات والإجراءات المهنية المرتبطة بتقييم مخاطر التحريف الجوهري، وفقاً لحدود المقياس المعتمدة. وتراوحت المتوسطات الحسابية للعبارات بين (3.92) و(4.12)، بما يعكس تقارباً نسبياً في استجابات أفراد العينة. وقد حصلت العبارة الثالثة "أستند في تحديد مخاطر التحريف الجوهري إلى فهم طبيعة المنشأة وعملياتها وبيئتها والقطاع الذي تعمل فيه" على أعلى متوسط حسابي بلغ (4.12)، مما يشير إلى ارتفاع درجة اعتماد أفراد العينة على فهم طبيعة المنشأة وبيئتها وقطاعها عند ممارسة تقييم المخاطر. في حين حصلت العبارة الثامنة "أوظف نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية في تحديد طبيعة إجراءات التدقيق المناسبة للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري" على أدنى متوسط حسابي بلغ (3.92)، إلا أنها بقيت ضمن المستوى المرتفع وفقاً لحدود المقياس المعتمدة. وبوجه عام، تعكس النتائج ارتفاع مستوى ممارسة أفراد العينة لمجموعة من السلوكيات والإجراءات المهنية المرتبطة بتحديد وتقدير وتقييم مخاطر التحريف الجوهري أثناء تنفيذ مهام التدقيق، ولا تعني ارتفاع مستوى مخاطر التحريف الجوهري ذاتها.

5- اختبار الفرضيات

5-1 اختبار الفرضية الاولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الشك المهني لمدقق الحسابات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري لدى مدققي الحسابات الخارجيين في سورية.

لاختبار الفرضية الأولى، تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين الشك المهني لمدقق الحسابات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري لدى مدققي الحسابات الخارجيين في سورية، ويوضح الجدول الآتي نتائج الاختبار:

الجدول (8): نتائج اختبار الفرضية الأولى

Coefficients[a]				ANOVAa		Model Summary		
Sig t	t	Beta	B	Sig	F	Adjusted R^2	R^2	R
0.000	6.116	0.579	0.511	0.000	37.401	0.327	0.336	0.579

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS.

أظهرت نتائج الجدول (8) وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الشك المهني لمدقق الحسابات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري، إذ بلغ معامل الارتباط (R=0.579)، في حين بلغ معامل التحديد (R^2=0.336)، مما يعني أن الشك المهني يفسر ما نسبته (33.6%) من التباين في تقييم مخاطر التحريف الجوهري. كما بلغ معامل الانحدار (B=0.511)، ومعامل الانحدار المعياري (Beta=0.579)، وبلغت قيمة (t=6.116) عند مستوى دلالة (Sig=0.000)، مما يدل على دلالة معامل الانحدار. كذلك بلغ اختبار (F=37.401) للنموذج عند مستوى دلالة (Sig=0.000)، بما يؤكد دلالة نموذج الانحدار ككل.

وتشير هذه النتيجة إلى أن ارتفاع مستوى الشك المهني يرتبط بارتفاع مستوى ممارسات تقييم مخاطر التحريف الجوهري لدى مدققي الحسابات الخارجيين في سورية، بما يعكس أهمية تبني المدقق موقفاً مهنياً يتسم بالتساؤل والتقييم النقدي للأدلة والمعلومات المتاحة عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر. وبناءً على ذلك، تدعم النتائج الفرضية الأولى التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الشك المهني لمدقق الحسابات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري لدى مدققي الحسابات الخارجيين في سورية.

2-5 اختبار الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص شريك التدقيق وتقييم مخاطر التحريف الجوهري لدى مدققي الحسابات الخارجيين في سورية.

لاختبار الفرضية الثانية، تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين خصائص شريك التدقيق وتقييم مخاطر التحريف الجوهري لدى مدققي الحسابات الخارجيين في سورية، ويوضح الجدول الآتي نتائج الاختبار:

الجدول (9): نتائج اختبار الفرضية الثانية

Coefficients[a]				ANOVAa		Model Summary		
Sig t	t	Beta	B	Sig	F	Adjusted R^2	R^2	R
0.016	2.456	0.275	0.216	0.016	6.033	0.063	0.075	0.275

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يبين الجدول (9) وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص شريك التدقيق وتقييم مخاطر التحريف الجوهري لدى مدققي الحسابات الخارجيين في سورية، حيث بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين (R=0.275)، في حين بلغ معامل التحديد (R^2=0.075)، مما يدل على أن خصائص شريك التدقيق تفسر ما نسبته (7.5%) من التباين في تقييم مخاطر التحريف الجوهري، في حين تعود النسبة المتبقية إلى عوامل أخرى لم يتناولها النموذج.

كما بلغ معامل الانحدار (B=0.216)، وبلغ معامل الانحدار المعياري (Beta=0.275)، بما يدل على أن العلاقة بين خصائص شريك التدقيق وتقييم مخاطر التحريف الجوهري ذات اتجاه موجب. وقد بلغت قيمة اختبار (t=2.456) عند مستوى دلالة (Sig.=0.016)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، كما بلغت قيمة اختبار (F=6.033) عند مستوى دلالة (Sig.=0.016)، مما يؤكد معنوية نموذج الانحدار ككل.

ويمكن تفسير هذه النتيجة في ضوء طبيعة خصائص شريك التدقيق، التي لا تعمل بالضرورة بصورة مباشرة ومنفردة في تشكيل ممارسات تقييم مخاطر التحريف الجوهري، وإنما قد تتفاعل مع الخبرة المهنية والحكم المهني والإشراف على فريق التدقيق وغيرها من العوامل المرتبطة بعملية التدقيق. وقد يكون لذلك ما يفسر محدودية القدرة التفسيرية للمتغير عند اختباره بصورة منفردة، رغم بقاء العلاقة ذات دلالة إحصائية. وبناءً على ذلك، تدعم النتائج الفرضية الثانية التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص شريك التدقيق وتقييم مخاطر التحريف الجوهري لدى مدققي الحسابات الخارجيين في سورية.

3-5 اختبار الفرضية الثالثة: تعدّل خصائص شريك التدقيق العلاقة بين الشك المهني لمدقق الحسابات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري لدى مدققي الحسابات الخارجيين في سورية.

لاختبار الفرضية الثالثة، تم استخدام تحليل الانحدار الهرمي لاختبار الدور المعدّل لخصائص شريك التدقيق في العلاقة بين الشك المهني لمدقق الحسابات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري، وذلك من خلال إدخال الشك المهني وخصائص شريك التدقيق بعد تمركزهما حول المتوسط في النموذج الأول، ثم إضافة متغير التفاعل بينهما في النموذج الثاني. وتم إنشاء متغير التفاعل من خلال ضرب المتغيرين بعد تمركزهما حول المتوسط، أي:

متغير التفاعل = الشك المهني المركز × خصائص شريك التدقيق المركز

وذلك للتحقق من مدى إسهام التفاعل في تفسير التباين في المتغير التابع.

الجدول (10): نتائج اختبار الفرضية الثالثة

المتغير	النموذج الأول B	Beta	t	Sig.	النموذج الثاني B	Beta	t	Sig.
الثابت	3.992	—	76.040	0.000	3.947	—	89.360	0.000
الشك المهني المركز	0.485	0.550	5.840	0.000	0.462	0.524	6.709	0.000
خصائص شريك التدقيق المركز	0.147	0.187	1.987	0.051	0.169	0.215	2.752	0.007

التفاعل	—	—	—	0.604	0.452	5.849	0.000
R	0.608	—	—	0.757	—	—	—
R^2	0.370	—	—	0.573	—	—	—
Adjusted R^2	0.353	—	—	0.555	—	—	—
ΔR^2	—	—	—	0.203	—	—	—
F Change	21.418	—	—	34.214	—	—	—
Sig. F Change	0.000	—	—	0.000	—	—	—

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يوضح الجدول (10) أن النموذج الأول، الذي يتضمن الشك المهني لمدقق الحسابات وخصائص شريك التدقيق، بلغ معامل التحديد فيه (R^2=0.370)، بما يشير إلى أن المتغيرين يفسران ما نسبته (37.0%) من التباين في تقييم مخاطر التحريف الجوهري. كما كان النموذج دالاً إحصائياً، إذ بلغت قيمة (F Change=21.418) عند مستوى دلالة ($p<0.001$).

وعند إضافة متغير التفاعل بين الشك المهني وخصائص شريك التدقيق في النموذج الثاني، ارتفع معامل التحديد إلى (R^2=0.573)، بزيادة في معامل التحديد بلغت (ΔR^2=0.203)، وكانت هذه الزيادة دالة إحصائياً، إذ بلغت قيمة (F Change=34.214) عند مستوى دلالة ($p<0.001$)، مما يدل على أن إضافة متغير التفاعل أسهمت بصورة دالة إحصائيًا في تحسين القدرة التفسيرية للنموذج.

كما بلغ معامل الانحدار لمتغير التفاعل (B=0.604)، ومعامل الانحدار المعياري (Beta=0.452)، وبلغت قيمة (t=5.849) عند مستوى دلالة ($p<0.001$)، مما يدل على وجود دور تعديلي موجب ودال إحصائياً لخصائص شريك التدقيق في العلاقة بين الشك المهني وتقييم مخاطر التحريف الجوهري.

وللتحقق من سلامة نموذج التعديل واستبعاد احتمال وجود مشكلة جوهرية في التداخل الخطي بين المتغيرات المستقلة ومتغير التفاعل، تم فحص مؤشري التسامح (Tolerance) وتضخم التباين (VIF) في النموذج الثاني. وقد تراوحت قيم التسامح بين (0.971) و(0.994)، في حين تراوحت قيم (VIF) بين (1.006) و(1.030)، وهي قيم تشير إلى عدم وجود مشكلة جوهرية في التعدد الخطي بين متغيرات النموذج. كما أن ارتفاع قيمة معامل التحديد بعد إدخال التفاعل لا يمكن تفسيره بوجود تضخم ناتج عن التداخل الخطي، في ضوء القيم المنخفضة جداً لمؤشرات (VIF) وارتفاع قيم (Tolerance).

ولتحديد طبيعة هذا التعديل، أُجري تحليل الميل البسيط (Simple Slopes) عند ثلاثة مستويات للمعدّل: المستوى المنخفض (−1 SD)، والمستوى المتوسط (المتوسط)، والمستوى المرتفع (+1 SD)، حيث بلغ الانحراف المعياري لخصائص شريك التدقيق المركز (0.72389). وقد تم حساب الميول البسيطة بالاعتماد على معاملات نموذج التفاعل ومصفوفة التغاير المستخرجة من مخرجات SPSS.

الجدول (11): نتائج تحليل الميل البسيط للعلاقة بين الشك المهني وتقييم مخاطر التحريف الجوهري عند مستويات مختلفة من خصائص شريك التدقيق

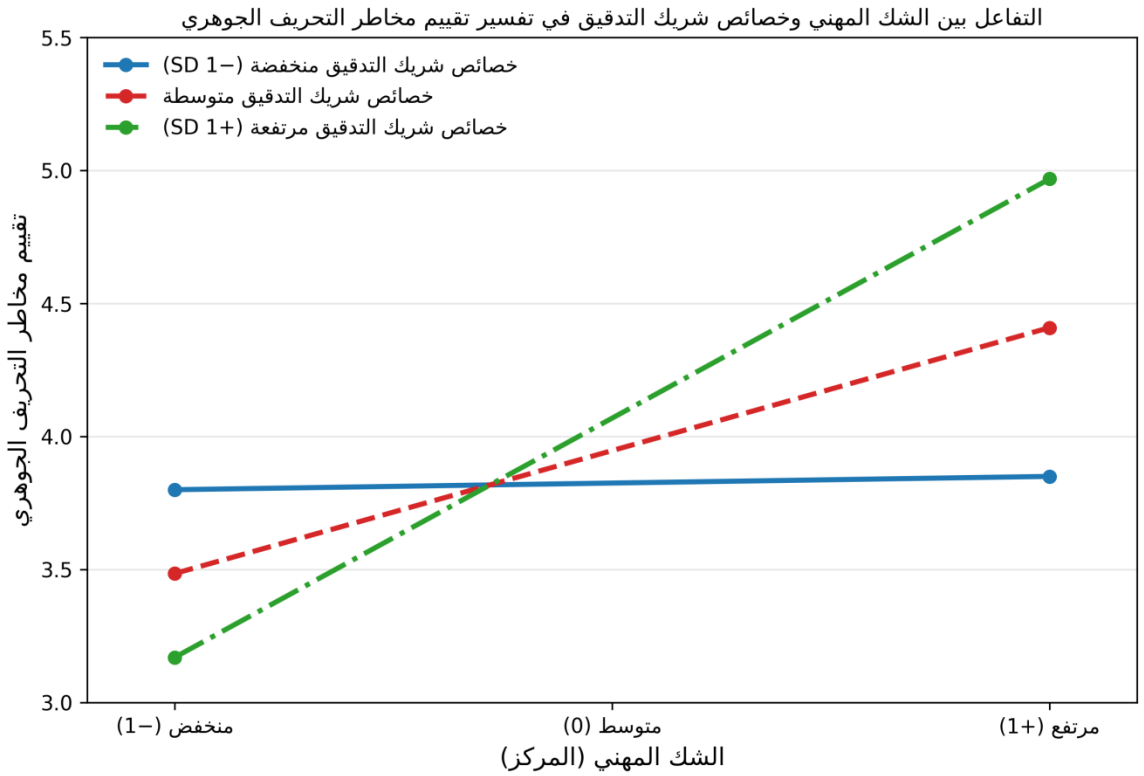
مستوى خصائص شريك التدقيق	قيمة M	B للميل البسيط	SE	t	Sig.	دلالة العلاقة
منخفض (−1SD)	−0.72389	0.025	0.104	0.239	0.812	غير دالة
متوسط (Mean)	0.00000	0.462	0.069	6.709	<0.001	دالة موجبة
مرتفع (+1SD)	+0.72389	0.899	0.104	8.663	<0.001	دالة موجبة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معاملات نموذج التفاعل ومصفوفة التغاير المستخرجة من مخرجاتSPSS .

يوضح الجدول (11) أن العلاقة بين الشك المهني وتقييم مخاطر التحريف الجوهري تختلف باختلاف مستوى خصائص شريك التدقيق. فعند المستوى المنخفض من خصائص شريك التدقيق، بلغ معامل الميل البسيط (B=0.025)، ولم تكن العلاقة دالة إحصائياً (t=0.239)، (p=0.812)، مما يشير إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الشك المهني وتقييم مخاطر التحريف الجوهري عند انخفاض مستوى خصائص شريك التدقيق.

وعند المستوى المتوسط من خصائص شريك التدقيق، بلغ معامل الميل البسيط (B=0.462)، وكانت العلاقة موجبة ودالة إحصائياً (t=6.709)، (p<0.001) أما عند المستوى المرتفع، فقد ارتفع معامل الميل البسيط إلى (B=0.899)، وكانت العلاقة موجبة ودالة إحصائياً (t=8.663)، (p<0.001) وتشير هذه النتائج إلى أن قوة العلاقة بين الشك المهني وتقييم مخاطر التحريف الجوهري تزداد كلما ارتفع مستوى خصائص شريك التدقيق.

كما يعرض الشكل التالي العلاقة بين الشك المهني وتقييم مخاطر التحريف الجوهري عند المستويات الثلاثة لخصائص شريك التدقيق، حيث يوضح تزايد ميل العلاقة مع الانتقال من المستوى المنخفض إلى المرتفع.



الشكل (2): التفاعل بين الشك المهني وخصائص شريك التدقيق في تفسير تقييم مخاطر التحريف الجوهري

يوضح الشكل أن العلاقة بين الشك المهني لمدقق الحسابات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري تختلف باختلاف مستوى خصائص شريك التدقيق، إذ تكون العلاقة ضعيفة وغير دالة عند المستوى المنخفض من خصائص شريك التدقيق، بينما تصبح موجبة ودالة عند المستوى المتوسط، وتزداد قوة عند المستوى المرتفع. ويشير ذلك إلى أن ارتفاع مستوى خصائص شريك التدقيق يرتبط بتعزيز العلاقة الإيجابية بين الشك المهني وتقييم مخاطر التحريف الجوهري.

وبناءً على نتائج الانحدار الهرمي وتحليل الميل البسيط، يتبين وجود دور تعديلي موجب ودال إحصائياً لخصائص شريك التدقيق في العلاقة بين الشك المهني لمدقق الحسابات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري، إذ تنتقل العلاقة من

عدم الدلالة عند المستوى المنخفض من خصائص شريك التدقيق إلى علاقة موجبة ودالة عند المستويين المتوسط والمرتفع، مع زيادة قوة العلاقة عند ارتفاع مستوى خصائص شريك التدقيق. وعليه، تُقبل الفرضية الثالثة التي تنص على أن خصائص شريك التدقيق تعدّل العلاقة بين الشك المهني لمدقق الحسابات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري لدى مدققي الحسابات الخارجيين في سورية.

6- الاستنتاجات:

من خلال الدراسة الميدانية والاختبارات الإحصائية والاطلاع على الأدبيات السابقة توصل الباحث إلى الاستنتاجات التالية:

1. أظهرت نتائج الدراسة ارتفاع مستوى الشك المهني لدى مدققي الحسابات الخارجيين في سورية، بما يعكس اعتمادهم بدرجة مرتفعة على التساؤل والتحقق من المعلومات والأدلة المتاحة قبل تكوين الأحكام المهنية.

2. أظهرت نتائج الدراسة ارتفاع مستوى إدراك أفراد العينة لتوافر خصائص شريك التدقيق، بما يعكس حضور الخصائص المهنية المرتبطة بشريك التدقيق في بيئة التدقيق محل الدراسة. وتأتي هذه النتيجة في سياق ما تناولته دراسة Degan et al. (2021) بشأن خصائص شريك التدقيق وأهميتها في سياق عملية التدقيق [10]، كما تنسجم النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة Wang et al. (2015) بشأن ارتباط خبرة شريك التدقيق بمخرجات عملية التدقيق. وتوفر هذه النتائج أساساً مناسباً للنظر إلى خصائص شريك التدقيق باعتبارها عاملاً مهنياً يمكن أن يرتبط بالأحكام والقرارات التي تتخذ أثناء عملية التدقيق [15].

3. توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الشك المهني لمدقق الحسابات وتقييم مخاطر التحريف الجوهري. وتنسجم هذه النتيجة بصورة مباشرة مع دراسة Sayed Hussin et al. (2017) التي تناولت العلاقة بين الشك المهني وتقييم مخاطر التحريف [4]، كما تنسجم مع ما توصلت إليه دراسة Agustina et al. (2021) ودراسة Syed Mustapha Nazri et al. (2025) بشأن دور الشك المهني في التعامل مع مخاطر الاحتيال والتحريف في القوائم المالية [7]، [8]. وبذلك تأتي النتيجة الحالية متوافقة مع الاتجاه الذي تناولته الأدبيات السابقة بشأن أهمية الشك المهني في عملية تقييم المخاطر.

4. توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص شريك التدقيق وتقييم مخاطر التحريف الجوهري. وتأتي هذه النتيجة في سياق ما تناولته دراسة Hardies et al. (2026) بشأن ارتباط خصائص شريك التدقيق بقرارات التدقيق [1]، ودراسة Stevens et al. (2019) بشأن دور أسلوب الشريك في سياق الشك المهني [5]، ودراسة Carpenter & Reimers (2013) بشأن تأثير الشريك في الأحكام والإجراءات المهنية المرتبطة بمؤشرات الاحتيال [6].

5. أظهرت نتائج الدراسة وجود دور معدل لخصائص شريك التدقيق في العلاقة بين الشك المهني وتقييم مخاطر التحريف الجوهري، بما يشير إلى أن قوة العلاقة بين الشك المهني وتقييم مخاطر التحريف الجوهري تختلف باختلاف مستوى خصائص شريك التدقيق.

7- التوصيات:

1. تعزيز ممارسة الشك المهني لدى مدققي الحسابات الخارجيين وتطوير ممارسات تقييم مخاطر التحريف الجوهري، من خلال زيادة التركيز على التحقق من المعلومات والإقرارات المقدمة من إدارة المنشأة، وكفاية وملاءمة أدلة التدقيق،

وفهم طبيعة المنشأة وبيئتها وعملياتها، ومراعاة مؤشرات الأخطاء والاحتيال، والاستفادة من نتائج تقييم الرقابة الداخلية عند تحديد إجراءات التدقيق المناسبة، مع إعادة النظر في الأحكام المهنية عند ظهور معلومات أو أدلة جديدة.

2. مراعاة خصائص شريك التدقيق عند إدارة مهام التدقيق، وبخاصة الخبرة المهنية، والمعرفة بطبيعة القطاع، والمعرفة المتراكمة بالعميل، والقدرة على توجيه فريق المهمة، والمحافظة على الاستقلالية المهنية، مع تعزيز مشاركة الشريك في المسائل التي تتطلب حكماً مهنياً أو تقييماً لمؤشرات المخاطر.

3. زيادة الاهتمام بالتدريب المهني في مجالي الشك المهني وتقييم مخاطر التحريف الجوهري، من خلال استخدام حالات تطبيقية تتضمن معلومات متعارضة أو مؤشرات على وجود تحريفات أو احتيال، بما يساعد المدققين على تطوير ممارساتهم المهنية في تقييم المخاطر وتكوين الأحكام المهنية.

4. تطوير برامج للتطوير المهني المستمر تستهدف تعزيز قدرات شركاء التدقيق ومديري المهام في توجيه فرق التدقيق ومراجعة الأحكام المهنية المتعلقة بتقييم المخاطر، ولا سيما في الحالات التي تتضمن مؤشرات متعارضة أو مخاطر مرتبطة بالاحتيال والتحريف الجوهري.

5. تفعيل آليات المراجعة الداخلية والإشراف المهني على مهام التدقيق، وبخاصة في المسائل التي تتطلب أحكاماً مهنية مهمة أو تتضمن مؤشرات مرتفعة للمخاطر، بما يعزز الاستفادة من خبرة شريك التدقيق وتوجيهه لفريق المهمة.

6. إجراء دراسات مستقبلية لاختبار العلاقة بين الشك المهني وتقييم مخاطر التحريف الجوهري في بيئات مهنية وعينات مختلفة، مع اختبار أدوار معدِّلة لعوامل مهنية وتنظيمية أخرى (مثل خبرة المدقق، وضغط الوقت، وتعقيد مهمة التدقيق، والتخصص القطاعي، وحجم مكتب التدقيق)، من خلال إدخالها كمتغيرات ضابطة أو معدلة بما يساعد على تقديم تفسير أكثر شمولاً للعلاقات محل الدراسة.

References:

[1] K. Hardies, S. Janssen, A. Vanstraelen, and K. M. Zehms, "Audit partner trait skepticism and going-concern reporting decisions," *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 45, no. 2, pp. 73–92, 2026.

[2] M. W. Nelson, "A model and literature review of professional skepticism in auditing," *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 28, no. 2, pp. 1–34, 2009.

[3] T. J. Louwers, P. L. Bagley, A. D. Blay, J. R. Strawser, and J. C. Thibodeau, *Auditing & Assurance Services*, 8th ed. New York, NY: McGraw-Hill Education, 2021.

[4] S. A. H. Sayed Hussin, T. M. Iskandar, N. M. Saleh, and R. Jaffar, "Professional skepticism and auditors' assessment of misstatement risks: The moderating effect of experience and time budget pressure," *Economics & Sociology*, vol. 10, no. 4, pp. 225–250, 2017.

[5] E. Stevens, R. Moroney, and J. Webster, "Professional skepticism: The combined effect of partner style and team identity salience," *International Journal of Auditing*, vol. 23, no. 2, pp. 279–291, 2019.

[6] T. D. Carpenter and J. L. Reimers, "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*, vol. 25, no. 2, pp. 45–69, 2013.

[7] S. N. F. Syed Mustapha Nazri, F. Mohd Razali, S. Zolkaflil, S. Tajul Urus, and N. N. A. Triani, "Professional skepticism and financial statement fraud detection among

Malaysian and Indonesian auditors: A cross-cultural analysis," *International Journal of Research and Innovation in Social Science*, vol. 8, no. 15 EC, pp. 206–220, 2025.
[8] F. Agustina, Nurkholis, and M. K. Rusydi, "Auditors' professional skepticism and fraud detection," *International Journal of Research in Business and Social Science*, vol. 10, no. 4, pp. 275–287, 2021.
[9] M. Z. E. Shatatah and H. Taibi, "Determining and evaluating the external auditor's risks of material misstatements using professional skepticism," *Journal of Business Administration and Economic Studies* (in Arabic), vol. 7, no. 2, pp. 479–496, 2021.
[10] M. Degan, R. Shafie, and A. Ali, "Audit partner characteristics: A literature review and future directions," *Academy of Strategic Management Journal*, vol. 20, Special Issue 3, pp. 1–9, 2021.
[11] M. Endrawes and G. S. Monroe, "Professional scepticism of auditors: A cross-cultural experiment," Working Paper, University of South Australia, 2012.
[12] M. Ciołek, "Professional skepticism in auditing and its characteristics," *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* (in Polish), no. 474, pp. 33–40, 2017.
[13] G. Sherad, "Algerian auditors' assessment of the risks of misstatements resulting from fraudulent financial reporting: A study of a group of audit firms," *Journal of Management and Economics Sciences Perspectives* (in Arabic), vol. 3, no. 1, pp. 164–187, 2019.
[14] S. Bahoura and B. Kalloum, "The professional awareness of auditors in Algeria of the importance of assessing the risks of material errors: A field study on a sample of auditors," *Journal of Strategy and Development* (in Arabic), vol. 12, no. 1, pp. 238–254, 2022.
[15] X. Wang, Y. Wang, L. Yu, Y. Zhao, and Z. Zhang, "Engagement audit partner experience and audit quality," *China Journal of Accounting Studies*, vol. 3, no. 3, pp. 230–253, 2015.
[16] Z. Fanani, V. M. F. Budi, and A. A. G. S. Utama, "Specialist tenure of audit partner and audit quality," *Accounting*, vol. 7, no. 3, pp. 573–580, 2021.
[17] P. J. Carey and R. Simnett, "Audit partner tenure and audit quality," *The Accounting Review*, vol. 81, no. 3, pp. 653–676, 2006.
[18] W. Chi, E. B. Douthett, and L. L. Lisic, "Client importance and audit partner independence," *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 31, no. 3, pp. 320–336, 2012.
[19] M. C. Jensen and W. H. Meckling, "Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure," *Journal of Financial Economics*, vol. 3, no. 4, pp. 305–360, 1976.
[20] E. F. Fama and M. C. Jensen, "Separation of ownership and control," *Journal of Law and Economics*, vol. 26, no. 2, pp. 301–325, 1983.
[21] P. M. Healy and K. G. Palepu, "Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature," *Journal of Accounting and Economics*, vol. 31, nos. 1–3, pp. 405–440, 2001.
[22] R. K. Hurtt, "Development of a scale to measure professional skepticism," *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 29, no. 1, pp. 149–171, 2010.
[23] R. P. Tett and H. A. Guterman, "Situation trait relevance, trait expression, and cross-situational consistency: Testing a principle of trait activation," *Journal of Research in Personality*, vol. 34, no. 4, pp. 397–423, 2000.
[24] D. C. Hambrick and P. A. Mason, "Upper echelons: The organization as a reflection of top managers," *Academy of Management Review*, vol. 9, no. 2, pp. 193–206, 1984.