

تأثير ممارسة الشك المهني في جودة أداء المدقق في العراق ( بحث استطلاعي )

## The impact of the practice of professional doubt on the quality of the auditor's performance in Iraq

Ghufran Alaa Jabbar Al- Khazraji<sup>1</sup>Dr.Abbas Hamid Yahya Al-Tamimi<sup>2</sup>

Received

25/2/2023

Accepted

16/3/2023

Published

30/6/2023

**Abstract:**

Due to the increasing interest in the quality of auditing by writers, researchers and regulators of the auditing profession. The matter necessitated a statement of the extent to which the auditor practices professional skepticism, because of its significant impact in discovering errors and material misrepresentations contained in the financial statements in order to give the financial community confidence in them and the success of the audit process. The research aims to clarify the concept and importance of the practice of professional skepticism and its effect on the quality of the auditor's performance in Iraq. To achieve the research objectives, the two researchers prepared a questionnaire according to the five-point Likert scale. In their preparation, they took into account the compatibility with the characteristics of the study community, and that the target research community is represented by auditors. Employees of the Federal Office of Financial Supervision and auditors working in private auditing companies and offices, as well as academics specialized in this field. The researchers reached conclusions, the most important of which was that the practice of professional skepticism leads to an increase in the quality of the auditor's performance by discovering errors and material misrepresentations resulting from fraud.

The most important recommendations reached by the two researchers is the need to oblige the auditor to apply the characteristics of professional skepticism when auditing financial statements, as they have a significant impact on the issuance of his professional judgment, and thus improve the quality of his performance.

**Keywords:** the practice of professional skepticism, the characteristics of professional skepticism, the quality of the auditor's performance

**المستخلص:**

نظرا للاهتمام المتزايد بجودة التدقيق من قبل الكتاب والباحثين والمنظمين لمهنة التدقيق. أستدعى الأمر إلى بيان مدى ممارسة المدقق للشك المهني، لما لها تأثير كبير في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تتضمنها الكشوفات المالية لإضفاء ثقة المجتمع المالي بها ونجاح عملية التدقيق. يهدف البحث إلى توضيح مفهوم وأهمية ممارسة الشك المهني وبيان تأثيرها في جودة

1.Master candidate, College of Management and Economics, University Baghdad, [ghofran.alaa1206a@coadec.uobaghdad.edu.iq](mailto:ghofran.alaa1206a@coadec.uobaghdad.edu.iq). Iraq.

2.Professor, College of Management and Economics, University Baghdad, [Abbasaltimemi@coadec.uobaghdad.edu.iq](mailto:Abbasaltimemi@coadec.uobaghdad.edu.iq). Iraq.

أداء المدقق في العراق، ولتحقيق أهداف البحث قام الباحثان بإعداد استمارة استبانة وعلى وفق مقياس ليكرت الخماسي، وقد أخذوا بالحسبان في إعدادهما التوافق مع خصائص مجتمع الدراسة، وأن مجتمع البحث المستهدف يتمثل بمراقبي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومراقبي الحسابات العاملين في شركات ومكاتب التدقيق الخاصة، فضلاً عن الأكاديميين المختصين في هذا المجال. وتوصل الباحثان إلى استنتاجات كان من أهمها أن ممارسة الشك المهني تؤدي إلى زيادة جودة أداء المدقق من خلال اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية الناتجة عن عمليات الاحتياطي.

أما أهم التوصيات التي توصل إليها الباحثان هي ضرورة إلزام المدقق بتطبيق خصائص الشك المهني عند تدقيق الكشوفات المالية، لما لها أثر كبير على إصدار حكمه المهني، وبالتالي تحسن جودة أدائه.

**الكلمات المفتاحية:** ممارسة الشك المهني، جودة أداء المدقق

### المقدمة:

لاقت جودة التدقيق اهتماماً كبيراً لكيفية قياسها ودراسة الأبعاد المختلفة لها، كما بينها الباحثين بأنها احتمالية قيام المدقق باكتشاف التحريفات الجوهرية، والأخطاء والتغييرات في الكشوفات المالية، والقيام بالإبلاغ عنها وتثبيت ذلك في تقرير المدقق لإتمام عملية التدقيق. تعد ممارسة الشك المهني التي ينبغي أن يقوم بها المدقق الدعامة الأساسية لجودة التدقيق، والتي تعد من المفاهيم الضرورية لممارسة مهنة التدقيق، مما قد يكون لها تأثير على كفاءة أحكام وقرارات المدقق، كما يعد الشك المهني من المهارات الشخصية المرتبطة باتجاهات وسلوك المدقق وشخصيته المهنية، ومما لا شك فيه أن تطوير هذه المهارات يمكنه من التعرف على حقيقة العمل الذي يجري تدقيقه، وذلك من خلال التجميع والتقييم الموضوعي لأدلة التدقيق ومعرفة حجم المخاطر التي تواجهها الوحدة الاقتصادية محل التدقيق، وإبداء الرأي المهني المناسب ولأجل تحقيق أهداف البحث فقد تم تقسيمه إلى أربعة مباحث، تناول المبحث الأول منهجية البحث، أما المبحث الثاني فقد انصب على عرض مفهوم وأهمية ممارسة الشك المهني، وخصائص الشك المهني، والعوامل المؤثرة فيه. وخصص المبحث الثالث لعرض مفهوم جودة أداء المدقق، وأهميتها، والعوامل المؤثرة فيها، فضلاً عن تأثير ممارسة الشك المهني فيها، أما اختبار الفرضيات فكان موضوعاً للرباع وقد اختتم البحث بالاستنتاجات والتوصيات التي تمثل المبحث الخامس منه.

### المبحث الأول - منهجية البحث

**أولاً: مشكلة البحث:** تتمثل مشكلة البحث في ضعف ممارسة الشك المهني من قبل المدقق عند قيامه بعملية تدقيق الحسابات، ويمكن تمثيل مشكلة البحث من خلال طرح التساؤل الآتي (هل إن ضعف ممارسة الشك المهني ينعكس سلباً على جودة أداء المدقق؟)

**ثانياً: أهمية البحث:** تتبع أهمية البحث من خطورة ضعف ممارسة الشك المهني من قبل المدقق، إذ نال موضوع الشك المهني اهتماماً كبيراً من قبل الكتاب والباحثين والمنظمات المهنية، لما له أثر بشكل كبير في اكتشاف المدقق للأخطاء والتحريفات الجوهرية والإبلاغ عن ذلك، مما يحتم على المدقق تصميم عملية التدقيق التي تمكنه من اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في ضوء الأهمية النسبية في الكشوفات المالية، ويمكن أن يؤدي ذلك إلى زيادة جودة أدائه.

**ثالثاً: أهداف البحث:** يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

1- تقديم مدخل نظري لممارسة الشك المهني وبيان أهميتها في أعمال مراقبة الحسابات.

2- بيان مفهوم جودة أداء المدقق وأهميتها.

3- بيان تأثير ممارسة الشك المهني في جودة أداء المدقق.

رابعاً: **فرضيات البحث** : يستند البحث إلى الفرضيات الأساسية الآتية:

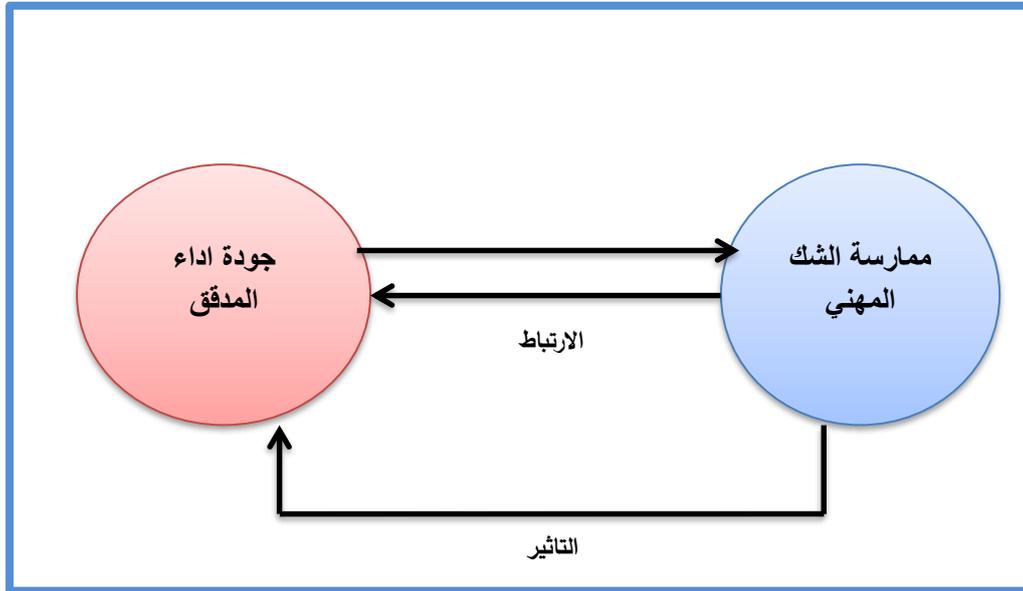
1- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية معنوية بين ممارسة الشك المهني وجودة أداء المدقق.

2- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية معنوية لقدرة المدقق على ممارسة الشك المهني في جودة أداءه.

**خامساً: مجتمع وعينة البحث**: يتكون مجتمع البحث من مراقبي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومراقبي الحسابات العاملين في شركات ومكاتب التدقيق الخاصة، فضلاً عن الأكاديميين المختصين في هذا المجال، إذ بلغ حجم مجتمع البحث (511) فرداً ، وتم توزيع (113) استمارة استبانة على عينة البحث، وكان عدد الاستمارات التي تمت الإجابة عليها واستلامها (110) استمارة .

اما عينة البحث تتمثل بمجموعة من مراقبي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومجموعة من مراقبي الحسابات العاملين في شركات ومكاتب التدقيق الخاصة، فضلاً عن ثلثة من الأكاديميين المختصين، تم اختيارهم لاستطلاع آرائهم من خلال إجابتهم عن الأسئلة التي تتضمنها استمارة الاستبانة.

**سادساً : مخطط البحث**



الشكل (1) مخطط البحث

سابعاً: **موقع البحث الحالي من الدراسات السابقة**

حاول الباحثان الربط بين الموضوعين هما ممارسة الشك المهني للمدقق وجودة أدائه ودراسة العلاقة بينهما من خلال قياس تأثير ممارسة الشك المهني في جودة أداء المدقق، ويأتي البحث الحالي مكملاً للدراسات السابقة و متميزاً عنها في أنه يُعد من أول الدراسات في البيئة العراقية على حد اطلاع الباحثان.

**المبحث الثاني - ممارسة الشك المهني للمدقق**

**أولاً : تعريف الشك المهني**: يعد الشك المهني من المواضيع المهمة الذي يؤثر بشكل مباشر على عملية التدقيق وجودته، إذ إنه يمثل إحدى الركائز الأساسية لرفع كفاءة أداء المدقق (Chiang,2016: 22)، وأنه نال اهتماماً متزايداً من الأكاديميين والمنظمات المهنية ذات الصلة ، ويتجلى ذلك من خلال المعايير التي أصدرتها المنظمات، فضلاً عن الدراسات والأبحاث التي أجراها الأكاديميين. وقد اختلفت الآراء حول مفهوم الشك المهني ويعود هذا الاختلاف إلى عدم اتفاق الأطراف المعنية بشأن تعريف محدد ومتفق عليه لهذه الممارسة المهنية المهمة (Al-Zayegh,2020:218).

**1- تعريف الشك المهني من منظور المنظمات المهنية :** لقد عرفه مجلس الرقابة المحاسبية على الشركات العامة (PCAOB) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، بأنه موقف يتضمن استجاباً للعقل والتقييم النقدي لأدلة التدقيق (AI- Taie&Othman, 2017:600) فقد عرف المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) الشك المهني للمدقق بأنه امتلاكه عقلاً متساوياً وتقييماً انتقادياً للتأكد من مدى كفاءة وملاءمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، وأن يستمر في تَبْقُظُهُ للأدلة المتناقضة التي تؤدي إلى التساؤلات عن مدى الاعتماد على المستندات والوثائق التي تقدمها الإدارة ( Abdul Rahman,2017:40 ).

**2- تعريف الشك المهني من منظور الدراسات الأكاديمية:** ويرى (Nelson) أن المدقق المتشكك هو ذلك الشخص الذي يشير سلوكه إلى قدر عال من الشك حول صحة بعض الادعاءات ويحدد أكثر أن الشك المهني كما تعكسه أحكام وقرارات المدقق تقييماً غالياً للمخاطر بأن التأكيدات غير صحيحة (Nelson,2009:4). أما (Mubarak) من جانبه فقد عرفه بأنه إعادة التفكير في منطق مختلف قائم على الشك المهني، الذي يحرر العقل من المعتقدات والأفكار، وهذا ينطبق على علاقة المدقق بإدارة الوحدة محل للتدقيق، إذ يتجنب الثقة المفرطة ويتعامل بدلاً من ذلك بحالة من الشك المهني، الذي لا يستبعد عدم الأمانة لإدارة الوحدة الاقتصادية (Mubarak,2018:41). أما (Kamil&Fathonah) فإنهم قد عرفوه من منظور قدرة المدقق على إصدار أحكام انتقادية وبعقلية متشككة بانه قدرة المدقق على إصدار أحكام انتقادية، وبعقل متشكك باستمرار في مدى كفاية ودقة الأدلة التي تم جمعها خلال عملية الفحص (Kamil&Fathonah ,2019: 6).

**ثانياً: أهمية الشك المهني :** لقد تناول الكتاب والباحثين أهمية ممارسة الشك المهني من زوايا متعددة وكما يأتي:

**1- أهمية الشك المهني بالنسبة لمهنة التدقيق:** يعمل الشك المهني على تحسين عملية التدقيق، إذ إنه يساعد في اكتشاف التحريفات الجوهرية والأخطاء الناتجة عن الاحتيال (Quadackers&Wijnandsrade,2009: 9). وينبغي على المدقق ممارسة الشك المهني في كافة جوانب التدقيق، بما في ذلك قبل وبعد قبول عملية التدقيق، إذ يتوجب عليه النظر في نزاهة إدارة الوحدة قبل قبول عملية التدقيق، وأن يمارس الشك المهني أثناء تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق. ويقيم مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار في المستقبل (AUASB,2012: 3).

**2- أهمية الشك المهني بالنسبة لأعضاء فريق التدقيق:** تتمثل أهمية ممارسة الشك المهني بالنسبة لأعضاء فريق التدقيق بما يأتي:

**أ- اكتشاف الأخطاء الجوهرية:** لقد ذكر (Holdernes Jr) أن الشك المهني يعد من الركائز الأساسية لاكتشاف الأخطاء والتلاعبات الجوهرية، فهو أمراً ضرورياً لمساعدة المدقق على إصدار الأحكام المهنية المناسبة، إذ يفترض المدقق المتشكك أن البيانات التي تتضمنها الكشوفات المالية المعدة من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية قد يكتنفها قدرٌ من الأخطاء والتلاعبات (Holderness Jr,2014,91).

**ب- اتخاذ القرارات:** هناك علاقة وثيقة بين الشك المهني والحكم المهني، إذ يدعم الشك المهني إصدار الأحكام المهنية للمدقق عند اتخاذه القرارات المتعلقة بعملية التدقيق، مثل طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق التي ينبغي القيام بها، مدى كفاية أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، استخلاص النتائج استناداً إليه (IAASB, No year:4-5).

**3- أهمية الشك المهني بالنسبة للمجتمع المالي:**

تبرز أهمية الشك المهني للمجتمع المالي من خلال تضييق الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع المالي من المدققين وما يمكن أن تتضمنها تقاريرهم، وبالتالي فإنه يعزز ثقة المجتمع المالي بمهنة التدقيق (Al-Shammari,2020:15).

**ثالثاً: خصائص الشك المهني:** حددت المنظمات المهنية المختصة وبعض الكتاب والباحثين خصائص للشك المهني بما يأتي (Hussin&Iskandar ,2015:70)، (Yankova, 2015: 135)، (Zaytoun ,2017:8)

**1- الاستجواب (العقل المتساؤل):** نصت هذه الخاصية على قدرة عقل المدقق على التساؤلات باستمرار عن صحة المعلومات التي حصل عليها، وأن ينتبه للظروف التي تشير إلى احتمالية وجود أخطاء وتحريفات جوهرية. وقد أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في دليله الموسوم (رقابة الجودة الدولية، التدقيق، خدمات التوكيد والخدمات الأخرى المرتبطة بها)، أنه غالباً ما يتساؤل

- المدقق من أصحاب الشك العالي عن مدى صحة وموثوقية أدلة التدقيق التي حصل عليها، والتي تدعم رأيه الذي يقدمه . (IFAC,2010:27)
- 2- **تعليق الأحكام:** تنص إلى أن المدقق ينبغي أن يقتنع بالمعلومات أو الأدلة التي تم الحصول عليها من إدارة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق قبل أن يقوم باتخاذ القرار لحين حصوله على المعلومات الكافية والإيضاحات والمبررات.
- 3- **البحث عن المعرفة:** تعد إحدى الخصائص المهمة، وتعتمد على مقدار حب الاستطلاع والرغبة في معرفة كافة الجوانب التي تتعلق بتدقيق حسابات الوحدة الاقتصادية محل للتدقيق، وبالتالي فإن هذا الفضول يدفع المدقق إلى السعي خلف المعرفة والبحث المتزايد عن صحة المعلومات أو الأدلة، الأمر الذي يؤدي إلى اكتشاف التحريفات الجوهرية وتقليل عوامل عدم اليقين، وإن نقص المعرفة يقلل من تشككه المهني وهذا قد يزيد من خطر التدقيق.
- 4- **فهم الشخصية:** توضح هذه الخاصية ينبغي على المدقق فهم الدافع من وراء تصرفات الإدارة، كما تشجعه على أن يكون متشكك ليس فقط بإجراءات إدارة الوحدة الاقتصادية، ولكن بالدوافع الشخصية وراء أفعالها والتحقق من نزاهتها وصدقها.
- 5- **خاصية الثقة بالنفس:** يتطلب الشك المهني من المدقق الثقة بالنفس وقوة الشخصية من أجل أن يحافظ على عقلية التساؤل لمقاومة الرغبة في قبول الإجابات، وشجاعة في تحدي ادعاءات الآخرين، فضلاً عن اقتناعه التام بما يفعله.
- 6- **خاصية الاستقلال الذاتي:** تشير هذه الخاصية إلى أنه ينبغي على المدقق اتخاذ قرارات شجاعة ومحايدة فيما يتعلق بتقييم أدلة التدقيق التي يحصل عليها، وعند إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة عرض الكشوفات المالية.
- رابعاً: العوامل المؤثرة في ممارسة الشك المهني:** نظراً لأهمية الشك المهني فمن الضروري التعرف على العوامل المؤثرة عليه، وهما في عاملين:
- 1- **قيد الوقت:** إن ممارسة الشك المهني غالباً ما تصطدم ب(موازنة الوقت) المتفق عليه مع إدارة الوحدة الاقتصادية، وإن الكثير من الوحدات الاقتصادية تتميز بتنوع أنشطتها وتعقيد عملياتها وعلاقتها مع الوحدات الاقتصادية الأخرى، مما يتطلب تدقيق حساباتها وقتاً طويلاً، إذ إن إدارة الوحدة تطلب من المدقق تقديم تقريره في الوقت المحدد، ولأجل إيفاء شروط العقد يقوم بإتمام عملية التدقيق في مدة قصيرة (Said& Munandar, 2018:110).
- 2- **عقلية الشك المهني:** تتمثل عقلية الشك المهني في توسيع نطاق البحث عن المعلومات، والسعي لكشف التناقضات، وزيادة إمكانية توليد بدائل، وزيادة التدقيق في الخصائص الشخصية للمدقق، التي تشترك في تكوين عقلية التشككية المهنية له والتي تتمثل بما يأتي (Mubarak,2018:51):
- أ- **أخلاقيات المهنة:** تتطلب أخلاقيات المحاسبة من المدقق أداء واجباته وفقاً لمعايير المحاسبة، وقد أظهرت الأدبيات المحاسبية أن المدقق يتخذ أحكاماً مهنية بشكل أكثر تحفظاً، وذلك نتيجة لزيادة مستوى الشك المهني لديه. (Enofe et al, 2015 :5).
- ب- **المعرفة المهنية:** تشكل المعرفة عاملاً آخر من العوامل المؤثرة في بناء وتكوين عقلية مهنية متشككة للمدقق، وذلك من خلال تفاعلها مع خصائص الشك المهني.
- ت- **الخبرة والتخصص القطاعي:** تأخذ خبرة المدقق دورها الرئيس في دعم شكوكه المهنية، وتساعده على إصدار أحكاماً أفضل من أقرانه ذوي الخبرة الأقل، فأن الخبرة لها تأثير مباشر على الشك المهني، وغير مباشر من خلال زيادة معرفته (AI) . (Taie&Othman, 2017:603)
- ث- **التدريب:** يمثل أحد الأساليب تساعد المدقق في القيام بعمليات التدقيق بدقة أكبر لكشف الاحتيال والحد منه، فضلاً عن زيادة العقلية المتشككة لديه (Curtis,2014:10).
- 3- **طبيعة إدارة الوحدة الاقتصادية محل للتدقيق وخصائصها:** غالباً ما تتولد عقلية الشك المهني لدى المدقق من خلال المعلومات التي يحصل عليها عن تاريخ وسمعة إدارة الوحدة الاقتصادية، فإذا كانت لديها مخالفات ومشكلات مع الأطراف الأخرى التي

تتعامل معها، فضلاً عن توجيهها في إدارة الأرباح بما ينسجم مع رغباتها كل ذلك يجعل المدقق متشككاً في إيضاحات الإدارة وتفسيراتها (Enofe et al, 2015:5-6).

### المبحث الثالث- جودة أداء المدقق

**أولاً: مفهوم جودة أداء المدقق :** هناك ثلاثة اتجاهات للفلسفة الخاصة بجودة أداء المدقق ، يتمثل الاتجاه الأول بارتباطها بمدى قدرة المدقق على الكشف عن الأخطاء والتلاعبات الجوهرية (Haeridistia&Fadjarenie,2019:25). أما الاتجاه الثاني فإنه ينطلق من مدى الالتزام بمعايير التدقيق، ويرى مؤيدو هذا الاتجاه أنه من الأساسيات لتحقيق جودة الأداء المهني للمدقق، وترتبط المعايير الخاصة بالأداء بالسمات الشخصية لديه، مثل النزاهة والموضوعية والاستقلالية والكفاءة، التي ينبغي توافرها للقيام بالمهام المكلف بها (Nurdiana,2020:11). وقد أشار (Musa) إلى أن بعض الدراسات تضمنت اتجاهاً ثالثاً، يتمثل بتدني الخطر الكلي للتدقيق وذلك عند قيامه بتقليل مخاطر الاكتشاف ومن ثم تدنيه المخاطر الكلية (31: 2014, Musa).

فقد عرفت جودة أداء المدقق من قبل (De Angelo) بأنها قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والتلاعبات الجوهرية التي تتضمنها الكشوفات المالية للوحدة الاقتصادية والإبلاغ عنها في تقريره (DeAngelo,1981:186). أما في إطار الالتزام بالمعايير الأخلاقية فقد عرفها (Mezher,) بأنها كل الإجراءات التي يتم اتباعها من قبل المدقق من أجل الحصول على الكفاءة العالية لعملية التدقيق ولتعزيز متطلبات التدقيق من الجودة والالتزام بالمعايير الأخلاقية والمهنية كافة، مما يؤكد أن جودة أداء المدقق تعتمد على مدى التزامه بالمعايير الدولية والمهنية (Mezher , 2018:521).

**ثانياً: أهمية جودة أداء المدقق:** تختلف أهمية جودة أداء المدقق من جهة لأخرى بناءً على مجال أعمالهم وهم كالاتي:

- 1- **إدارات المصارف:** تعد المصارف من أهم القطاعات، وتعتمد على الكشوفات المالية المدققة بشكل كبير خصوصاً في منح القروض والتسهيلات المصرفية، لذا تؤثر جودة أداء المدقق إيجابياً في جودة قراراتها (Basel committee,2013: 1-2).
- 2- **المستثمرون والمقرضون والدائنون:** إن المستثمرين والمقرضين والدائنين يهتمون بجودة أداء المدقق ، وذلك لتأثيرها على قرارات الاستثمار في الوحدة الاقتصادية ومنح الائتمان لها، وذلك بالاعتماد على الكشوفات المالية المدققة (Almomani ,2015: 259).
- 3- **شركات ومكاتب التدقيق:** تهتم شركات ومكاتب التدقيق بتقديم خدماتها بأعلى جودة لتحقيق أرباحاً، والحصول على أكبر حصة سوقية والحفاظ على رضا الزبائن، وضمان سمعة جيدة لشركات ومكاتب التدقيق وتعزيز الميزة التنافسية (Abdel-2018:309 Sattar,

- 4- **الهيئات والأجهزة الحكومية:** تولي الجهات الحكومية اهتماماً كبيراً بجودة أداء المدقق للاعتماد عليها في التخطيط والرقابة وفرض الضرائب، واتخاذ القرارات (Abdul Rahman, 2017:63).

**ثالثاً: العوامل المؤثرة في جودة أداء المدقق :** تتأثر جودة أداء المدقق بمجموعة من العوامل، يمكن تصنيفها كما يأتي:

#### 1- العوامل التي تتعلق بأعضاء فريق التدقيق:

وهي مجموعة من العوامل المرتبطة بالمدققين المكلفين بأداء عملية التدقيق، وتتمثل باماياتي (AlNaasan ,2018:42):

- أ- **المؤهلات التي يمتلكها المدقق:** يشترط على المدقق أن يمتلك مؤهلات علمية وحاصل على مستوى ملائم من التدريب بما يمكنه من العمل كمراقب حسابات .
- ب- **استقلالية المدقق:** تعد من المفاهيم المهمة لمهنة التدقيق، وتتمثل باستقلاليتها عن إدارة الوحدة الاقتصادية محل للتدقيق، وأن يمتلك الحرية الكاملة في اختيار إجراءات وطرق الفحص، وإبداء رأيه في التقرير دون أن يكتثر للانتقادات الموجهة له (Maamari,36:2021).

ت- **أتعاب التدقيق**: يتم دفع أتعاب لمدقق مقابل تقديم الخدمات المتفق عليها في العقد مع الوحدة الاقتصادية محل التدقيق. وتمتاز أتعاب التدقيق بتأثيرها الكبير على جودة الخدمات التي يؤديها المدقق، ويفضل أن تتناسب الأتعاب مع الجهد المبذول من المدقق، إذ إن الأتعاب المرتفعة تساهم في زيادة جودة أدائه (Chihi,2014:174).

وقد أضاف (Melody & Bakraoui,2021) عاملاً آخر هو

ث- **مدى الإشراف على المدققين العاملين ومتابعتهم في مكتب التدقيق**: يعد أحد معايير العمل الميداني وأنه يؤثر على كفاءة أعضاء فريق التدقيق خلال طبيعة الفحص والمتابعة والتوجيه، وما تشتمل عليه من إحاطتهم بمعلومات وتحديد القضايا التي تعيق الإنجاز وحل المشاكل، وإن كل ذلك ينعكس إيجاباً على قدراتهم وكفاءتهم (Melody & Bakraoui,2021:24).

2- **العوامل التي تتعلق بشركة أو مكتب التدقيق**: تتمثل العوامل المرتبطة بشركة أو مكتب التدقيق بما يأتي (Maarouf, 2021: 25):

أ- **حجم شركة أو مكتب التدقيق**: إن حجم شركة أو مكتب التدقيق يعد عاملاً له تأثيراً كبيراً في جودة أداء المدقق، إذ إن شركات التدقيق الكبرى تتمتع بقدرة أكبر على استقطاب الكفاءات ذات الخبرة الأكثر، وتوفر الموارد لمواظبة كوادرها وتدريبهم والاختبارات اللازمة لهم قياساً بالشركات والمكاتب الأصغر حجماً. ونتيجة لذلك فإن حجم شركات ومكاتب التدقيق له تأثير إيجابي في جودة أداء المدقق (Hosseinniani et al,2014:245).

ب- **سمعة أو شهرة مكتب التدقيق**: منذ بداية ممارسة مهنة مراقبة الحسابات أن شركات ومكاتب التدقيق تسعى إلى تحسين نشاطها وزيادة الخدمات التي تقدمها، ومع مرور الوقت تؤسس اسماً وسمعة متميزة، ونتيجة لذلك تتحول هذه السمعة (الشهرة) إلى أصل غير ملموس خاص بالشركة أو المكتب ينبغي المحافظة عليها، لأنها تعد مؤشراً لثقة مستخدمي القوائم المالية بهذه الشركات أو المكاتب (ALbersmann & Quick , 2020 : 77).

ت- **التزام شركة أو مكتب التدقيق بمعايير التدقيق المهنية**: تعمل المنظمات المهنية ذات الصلة على إصدار معايير مهنية تنظم أعمال مهنة التدقيق، من شأن التزام المدقق بها أن ينعكس إيجاباً على جود أدائه، وبالتالي زيادة ثقة مجتمع الأعمال بتقرير المدقق والاعتماد عليه في التيقن من مصداقية وعدالة الكشوفات المالية (Maarouf,2021:25).

ث- **الدعاوي القضائية المرفوعة على شركة أو مكتب التدقيق**: قد ترفع دعاوي قضائية للمحاكم ضد المدقق للمطالبة بالتعويض عن الضرر الناجم من إهماله في أداء واجباته، وإن هذه الدعاوي تؤثر على ثقة الغير بجودة خدمات شركة أو مكتب التدقيق وعلى سمعته. فإن عدم وجود دعوى قضائية ضد المدقق مؤشراً لجودة أدائه (Aouadi, 2016:56)

وقد أضاف (Al-Khaddash et al. , 2013:211) عاملاً آخر وهو

ج- **تخصص مكتب التدقيق**: أشار (Anis) إلى وجود علاقة إيجابية بين مستوى تخصص المدقق وجودة أدائه، إذ تستثمر مكاتب أو شركات التدقيق الوقت والمال في تطوير كفاءات وقدرات المدققين، بما يؤدي إلى فهم أفضل لأعمال الوحدة الاقتصادية والمخاطر التي تحيط بها، وبالتالي يمكن تحسين جودة أداء المدقق (Anis,2014: 109).

رابعاً: **تأثير ممارسة الشك المهني في جودة أداء المدقق**: أن المدقق يمارس الشك المهني للتأكد من أنه سيتم اكتشاف الأخطاء أو التحريفات الجوهرية في الكشوفات المالية، سواء أكانت ناتجة عن عمليات احتيال أم أعمال غير قانونية، مما قد يؤدي إلى زيادة جودة أدائه (Savira et al ,2021:26). إن الغرض من عملية التدقيق هو زيادة الثقة لمستخدمي الكشوفات المالية، ويتم ذلك عند حصول المدقق على أدلة تدقيق كافية ليكون قادراً على إبداء رأيه حول مدى صحة وعدالة الكشوفات المالية وقد تم إعدادها وفقاً لإطار الإبلاغ المالي، أي يبين تقرير المدقق فيما إذا كانت الكشوفات المالية تعكس الوضع المالي للوحدة الاقتصادية ونتيجة أداءها، وعلى الرغم من التزام معظم دول العالم بتبني المعايير المحاسبية الدولية، وذلك لضمان الإعداد والعرض الصحيح للكشوفات المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية، هناك العديد من المجالات التي تتطلب ممارسة الأحكام الشخصية، مثل التقديرات المحاسبية، وبذلك يكون محتمل أن تحتوي الكشوفات المالية على أخطاء أو تحريفات جوهرية، ينبغي اكتشافها من المدقق بالاستناد إلى خبرته

ونزاهته وموضوعيته وتشككه المهني، بما يمكنه من إصدار أحكام مهنية مدعومة بالأدلة الكافية (15:2013، IAASB)، يعد الشك المهني عنصراً من العناصر التي يستند إليها المدقق في إصدار حكمه المهني واتخاذ القرارات، حيث إن ممارسة الشك المهني بمستوى منخفض يقود إلى فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء والاحتيال وتعرض الوحدة الاقتصادية محل التدقيق بمشاكل اقتصادية، فضلاً عن التأثير السلبي على سمعة المدقق (91 : 2016، Koeswayo). وقد أوضح (Al Sabbagh & Sharaf) أن ممارسة الشك المهني من قبل المدقق قد تساهم في استعادة ثقة المجتمع المالي بمهنة التدقيق بعد أن فقدت بسبب فضائح الشركات الكبرى في العالم التي حدثت في نهاية القرن الماضي ومطلع القرن الحالي، وما أعقبها من انهيار لإحدى كبريات شركات التدقيق في العالم (Arthur Andersen)، وذلك لعدم بذلها للعناية المهنية اللازمة وضعف ممارستها للشك المهني وإخفاؤها في كشف الأخطاء والاحتيال الجوهري (23:2015، Al Sabbagh & Sharaf).

#### المبحث الرابع- اختبار فرضيات البحث

##### أولاً: اختبارات مقياس البحث:

##### 1- الصدق والثبات

- أ- الصدق: يعد الصدق من الشروط الضرورية لبناء الاختبارات والمقاييس، ويدل على مدى قياس الفقرات للظاهرة المراد قياسها، وإن أفضل طريقة لقياس الصدق هي الصدق الظاهري والذي هو عرض فقرات المقياس على مجموعة من الخبراء للحكم على صلاحيتها، وقد تحقق صدق المقياس ظاهرياً من خلال عرض الفقرات على مجموعة من المتخصصين في المحاسبة.
- ب- الثبات: وهو الاتساق والثبات في نتائج المقياس إذ يعطي النتائج نفسها بعد تطبيقه مرتين في زمنين مختلفين على نفس الأفراد، وتم حساب الثبات بطريقتين:
- الثبات بطريقة التجزئة النصفية: تقوم فكرة التجزئة النصفية على أساس قسمة فقرات المقياس إلى نصفين متجانسين ولغرض حساب الثبات على وفق هذه الطريقة تم تقسيم فقرات المقياس إلى نصفين يضم الأول الفقرات الزوجية، فيما يضم الثاني الفقرات الفردية، وتم استخراج معامل ارتباط بيرسون بين درجات النصفين ومعادلة سبيرمان براون التصحيحية.
  - معامل (ألفا) للاتساق الداخلي: إن معامل ألفا يزيدنا بتقدير جيد في أغلب المواقف وتعتمد هذه الطريقة على اتساق أداء الفرد من فقرة إلى أخرى، لأن هذه المعادلة تعكس مدى اتساق الفقرات داخلياً. وكما موضح في الجدول الآتي:

الجدول (1) معامل ألفا كرومباخ والتجزئة النصفية لكل محور

التجزئة النصفية		قيم ألفا	عدد الفقرات	اسم المحور
معادلة سبيرمان براون التصحيحية	معامل ارتباط بيرسون			
0.821	0.696	0.869	12	ممارسة الشك المهني
0.801	0.668	0.891	16	جودة أداء المدقق

المصدر من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج Spss v 25

من خلال الجدول (1) نلاحظ بأن قيم (ألفا) كرومباخ، وكذلك قيم التجزئة النصفية أكثر من (0.65)، وهذا يعني بأن هناك ثبات عالي

## ثانياً: عرض وتفسير نتائج المحاور

جدول (2) نتائج المحاور

معامل الاختلاف (%)	اتجاه مستوى الإجابة	ترتيب الأهمية النسبية	الأهمية النسبية (%)	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المحاور
13.2	مرتفع	2	78.6	0.52	3.93	ممارسة الشك المهني
10.6	مرتفع	1	83.0	0.44	4.15	جودة أداء المدقق

المصدر من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج Spss v 25

من خلال الجدول (2) نلاحظ بأن محور جودة أداء المدقق حصل على أعلى وسط حسابي إذ بلغ (4.15) وبأعلى أهمية نسبية إذ بلغت (83.0%) وباتجاه المرتفع، أما محور ممارسة الشك المهني فقد جاء بالمرتبة الثانية، إذ حصل على وسط حسابي (3.93) وبأهمية نسبية (78.6%) وباتجاه المرتفع، ومن خلال قيم معامل الاختلاف والتي تبين أي من المتغيرات كان أفراد العينة أكثر تجانساً في إجاباتهم، إذ إن أقل معامل اختلاف هو الأكثر تجانساً، فنلاحظ بأن جودة أداء المدقق جاءت بالمرتبة الأولى من حيث التجانس ويليهما ممارسة الشك المهني، وكذلك قيم الانحراف المعياري جاءت متوافقة مع قيم معامل الاختلاف، إذ إن أقل قيمة في الانحراف المعياري قابلته أقل قيمة لمعامل الاختلاف وهذا يدعم بشكل كبير تجانس البيانات.

## ثالثاً: اختبار فرضيات البحث

أ- وصف واختبار التوزيع الطبيعي للمتغيرات  
من شروط تطبيق الانحدار الخطي والارتباط يجب أن تتوزع البيانات التوزيع الطبيعي.

الجدول (3) وصف واختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات البحث

القرار	p-value	Kolmogorov-Smirnov Z	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المتغيرات
تتوزع التوزيع الطبيعي	0.095	1.23	0.52	3.93	ممارسة الشك المهني
تتوزع التوزيع الطبيعي	0.138	1.16	0.44	4.15	جودة أداء المدقق

المصدر من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج Spss v 25

تم اختبار التوزيع الطبيعي لكل متغير بواسطة اختبار Kolmogorov-Smirnov Z ، و اختبار فرضيات التوزيع الطبيعي لمتغيرات البحث

فرضية العدم: بيانات متغير معين تتوزع التوزيع الطبيعي.

الفرضية البديلة: بيانات متغير معين لا تتوزع التوزيع الطبيعي.

والنتائج كما في الجدول (3) يلاحظ بأن جميع قيم المعنوية لاختبار Kolmogorov-Smirnov Z هي أكبر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني بأن بيانات المحاور والأبعاد تتوزع التوزيع الطبيعي.

## ب- اختبار فرضية البحث :

- اختبار الفرضية الأولى (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية معنوية بين ممارسة الشك المهني وجودة أداء المدقق)

## الجدول (4) معامل الارتباط واختبار t لمعامل الارتباط بين ممارسة الشك المهني وجودة أداء المدقق

الدالة	قيمة t الجدولية بمستوى (%5)	درجة الحرية	t test المحسوبة	قيمة معامل الارتباط r
وجود ارتباط طردي	1.97	108	4.81	0.42

المصدر من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج Spss v 25

من خلال الجدول (4) يلاحظ أن قيمة t المحسوبة قد بلغت (4.81) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (108) والبالغة (1.97) وهذا يعني وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة الشك المهني وجودة أداء المدقق، وقد بلغت قيمة معامل الارتباط (0.42) وهي قيمة موجبة أي العلاقة طردية بينهما.

- اختبار الفرضية الثانية ( يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية معنوية لقدرة المدقق على ممارسة الشك المهني في جودة أدائه ).

## الجدول (5) تأثير قدرة المدقق على ممارسة الشك المهني في جودة أدائه

الدالة	قيمة F المحسوبة	قيمة معامل التحديد %	قيمة t المحسوبة لاختبار معامل بيتا	قيمة معامل بيتا	قيمة الثابت	المتغير المعتمد	المتغير المستقل
وجود تأثير	220.89	0.67	14.86	0.70	1.39	جودة أداء المدقق	ممارسة الشك المهني

المصدر من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج Spss v 25

قيمة F الجدولية بمستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (108،1) = 3.96

من خلال الجدول (5) يلاحظ بأن قيمة F المحسوبة بلغت (220.89)، وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (108،1) والبالغة (3.96) وهذا يعني هناك تأثير ذو دلالة معنوية لقدرة المدقق على ممارسة الشك المهني في جودة أدائه، وبما أن إشارة معامل بيتا موجبة، فهذا يعني التأثير ايجابي (علاقة طردية)، وقد بلغت قيمة معامل التحديد (0.67) وهذا يعني بأن (67%) من التغيرات الحاصلة في جودة أداء المدقق يمكن تفسيرها من خلال قدرة المدقق على ممارسة الشك المهني، وقد بلغت قيمة معامل بيتا (0.70)، وهي قيمة موجبة ودالة حيث بلغت قيمة t المحسوبة (14.86) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (108) والبالغة (1.98) وهذا يعني عند تغيير وحدة واحدة في قدرة المدقق على ممارسة الشك المهني سوف يكون هناك زيادة بمقدار (70%) في جودة أداء المدقق، أما معادلة الانحدار فكانت بالشكل الآتي:

$$Y = 1.39 + 0.70 M$$

حيث إن:

Y: تمثل جودة المدقق.

M: تمثل ممارسة الشك المهني.

## المبحث الخامس - الاستنتاجات والتوصيات

## أولاً: الاستنتاجات

- 1- أن ممارسة الشك المهني تزيد من جودة أداء المدقق من خلال اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية الناتجة عن عمليات الاحتيايل.
- 2- أن الاهتمام المتزايد بجودة التدقيق من قبل الباحثين والمنظمات المهنية، قد سلط الضوء على أهمية ممارسة الشك المهني، لما له تأثير كبير على اكتشاف الأخطاء الجوهرية.
- 3- أن النتائج التي يتوصل إليها المدقق والتي يتضمنها تقريره والمبنية على ممارسة الشك المهني تزيد من الثقة بتقريره .
- 4- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي لقياس العلاقة بين ممارسة الشك المهني للمدقق وجودة أدائه، وجود علاقة ارتباط وتأيير ذو دلالة احصائية معنوية لقدرة المدقق على ممارسة الشك المهني في جودة أدائه.

## ثانياً : التوصيات

- 1- ضرورة إلزام المدقق بتطبيق خصائص الشك المهني عند تدقيق الكشوفات المالية ، لما لها أثر كبير على إصدار حكمه المهني، وبالتالي تحسن جودة أدائه.
- 2- ضرورة محافظة المدقق على استقلاليته، بما يمكنه من ممارسة الشك المهني.
- 3- ينبغي على المنظمات المهنية أن تعد ممارسة الشك المهني حجر الزاوية في ممارسة عملية التدقيق من اجل المحافظة على جوده أداء المدقق.

## المصادر :

## First: Books

- 1- IAASB , International auditing and assurance standards board (2013) , "A Framework for audit quality " , IFAC, New York.
- 2- IFAC, International federation of accountants(2010) , " Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements,"545<sup>th</sup> Avenue, New York-USA
- 3- Yankova, K (2015) , "The Influence of Information Order Effects and Trait Professional Skepticism on Auditors' Belief Revisions " , Springers.

## Second: Periodicals

- 1- Abdel-Sattar, Rajaa Rashid (2018), "Analysis The relationship of audit quality to the governance of educational institutions (an applied study) "Rusafa Institute of Administration, Journal of the University College of Economic Sciences of Baghdad, Issue Fifty-Fifth.
- 2- Al Sabbagh, Dr. Ahmed Abd al-Mawla and Sharaf, Jihad Muhammad Muhammad (2014), "The interest of academic research and professional standards in the practice of professional skepticism to face audit risks, a theoretical study," Volume 28, Issue 3, Part 1.
- 3- Albersmann, B. T., & Quick, R (2020) , " The impact of audit quality indicators on the timeliness of goodwill impairments: Evidence from the German setting " Abacus, 56(1), 66-103.
- 4- Al-Khaddash, Husam, Al Nawas, Rana and Ramadan, Abdulhadi (2013) , " Factors affecting the quality of Auditing: The Case of Jordanian Commercial Banks ," International Journal of Business and Social Science, Vol. 4, No.11.
- 5- Almomani, Dr. Mohammad Abdallah (2015) , " The Impact of Audit Quality Features on Enhancing Earnings Quality: The Evidence of Listed Manufacturing Firms at Amman Stock Exchange , " Jadara University, Asian Journal of Finance and Accounting, Vol. 7, No. 2, 255-280
- 6- Al-Taie, Bushra Fadel and Othman, Aladdin Abdel-Rahman (2017), "The Effect of Characteristics of Professional Skepticism of the Auditor on the Quality of Auditing," Journal of Economic and Administrative Sciences, Volume 24, No. 108.

- 7- Al-Zayegh, Hani Farhan (2020), "The Relationship of Using the Professional Doubt of the External Auditor to the Discovery of Fraud and Fundamental Errors in the Financial Statements, A Field Study in Auditing Offices and Companies Operating in the Gaza Strip," Journal of the Islamic University for Economic and Administrative Studies, Volume 28, Number 2.
- 8- Al-Zubaidi, Firas Khudair (2014), "Factors affecting the quality of audit work from the point of view of Iraqi auditors - a field study," Al-Muthanna Journal of Administrative and Economic Sciences, Volume 3, No. 7, pp. 50-63.
- 9- Anis, A. (2014) , " Auditors' perceptions of audit firm rotation impact on audit quality in Egypt , " Accounting & Taxation,Vol 6, No (1), 105-120.
- 10- Basel Committee on Banking Supervision (2013) , " External audits of Banks " Consultative Document, Banks for international settlements.
- 11- Chiang, C. (2016) , " Conceptualising the linkage between professional scepticism and auditor independence " Pacific Accounting Review.Vol 28 Iss 2 pp.
- 12- Curtis, R. K. (2014) , " Breaking the Barrier–An Examination into the Current State of Professional Skepticism " , Honors Scholar Theses. 340.
- 13- DeAngelo, Linda Elizabeth (1981) " Auditor size and audit quality " , Journal of accounting and economics Vol.3, No. 2, PP 183-197.
- 14- Enofe, DR. A. O, Ukpebor, Innocent and Ogbomo, N. (2015) , " The effect of accounting ethics in improving auditor professional skepticism," International journal of advanced academic research, Vol. 1, No.2.
- 15- Haeridistia, N., & Fadjarenie, A. (2019) ",The effect of independence, professional ethics & auditor experience on audit quality " , International Journal of Scientific & Technology Research , Vol 8, No(2), 24-27.
- 16- Holderness Jr., D. Kip (2014) , " Detecting deception in client inquiries: A review and implications for future research " , Journal of forensic& investigative accounting, Vol.6, No. 2.
- 17- Hosseiniakani, S. M., Inacio, H., & Mota, R. (2014) , " A review on audit quality factors " , International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol.4,No(2), 243-254.
- 18- Hussin, Sayed Alwee Hussnie Sayed and Iskandar, Takiah Mohd. (2015) , " Re-Validation of professional skepticism traits " , Procedia Economics and Finance, 28, 68-75.
- 19- Kamil, K., & Fathonah, N., (2019) , " The Effect of Independence, Integrity, Professionalism, and Professional Skepticism on the Accuracy of Giving Audit Opinion (The Case of Audit Board of the Republic of Indonesia) " Advances in Economics, Business and Management Research, Vol.127, 5-10.
- 20- Koeswayo, Poppy Sofia (2016) , " Effect of competence, on internal audit professionals skepticism, implications on regional head of corruption practices (case study district / city in west java province) , " European journal of accounting, auditing and finance research, Vol.4, No.5, PP90-109.
- 21- Mezher, Siham Jabbar (2018), "The Relationship between the Quality of Auditing and Financial Reporting - A Field Study of a Sample of Private Banks in Iraq," Journal of the College of Administration and Economics for Economic, Administrative and Financial Studies, Volume 10, Issue 1, pp. 517-533.
- 22- Nelson, Mark W. (2009), " A Model and literature review of professional skepticism in auditing " , Auditing: a journal of practice& theory, Vol. 28, No. 2.
- 23- Nurdiana, E. R. (2020) , " The Influence Of Professional ethics, audit fee and auditors experience towards audit quality in kap east& south jakarta " , Accounting Journal , Indonesian College of Economics.
- 24- Said, L. L., & Munandar, A. (2018), " The influence of auditor's professional skepticism and competence on fraud detection: the role of time budget pressure " , Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia, Vol.15, No(1).
- 25- Zaytoun, Mohamed Khamis Juma Hattab, (2017), "An exploratory study to measure the professional skepticism of the auditor in the Egyptian professional practice environment," Journal of the Faculty of Commerce for Scientific Research, Volume 54, Issue 1.

### Third: Thesis's and Dissertations

- 1- Abdul Rahman, Aladdin (2017), "The effect of the relationship between auditor rotation and professional doubt on the quality of auditing in the Iraqi environment," an unpublished master's thesis submitted to the College of Administration and Economics, University of Baghdad.
- 2- Al-Naasan, Samah Osama (2018), "Factors Affecting Audit Quality from the Viewpoint of External Auditors - A Field Study", research for a master's degree in Accounting and Finance, Faculty of Commerce, Islamic University of Gaza.
- 3- Al-Shammari, Mithaq Taleb Monem (2020), "The Role of Professional Suspicion of the Auditor in Reducing Audit Risks - An Applied Study on a Sample of Iraqi Auditing Companies and Offices," an unpublished study for obtaining a higher diploma submitted to the Council of the College of Administration and Economics, University of Baghdad.

- 4- Aouadi, Nour El-Huda (2016), "Factors Affecting the Quality of External Audit Reports - A Study of a Sample of Accounts Controllers for Various Eastern Provinces of Algeria", Academic Master Thesis, Faculty of Economic Sciences, Commercial Sciences and Management Sciences, Larbi Ben M'hidi University.
- 5- Chihi, H. (2014) ," Contribution à l'étude de la qualité de l'audit légal: évaluation de la pertinence des spécificités réglementaires françaises. ", Thesis submitted to Gestion et management, Université Paris Dauphine.
- 6- Maamari, Doaa (2021), "Factors affecting the quality of external auditing in Algeria from the point of view of auditors and university professors," an academic master's thesis, Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences, Mohamed Boudiaf University.
- 7- Maarouf, Awatef (2021), "The Role of Planning in Achieving the Quality of External Auditing - A Case Study in an Audit Office in the Ain Melilla District, Oum El Bouaghi Province", Academic Master, Faculty of Economic Sciences, Commercial Sciences and Management Sciences, Larbi Ben M'hidi University.
- 8- Melody, Hosnia Mira Maysa and Bakraoui, Safia (2021), "The Role of Auditing Standards in Improving the Quality of External Auditing - Studying a Sample of Accountants and Accounting Experts", Academic Master's Thesis in Finance and Accounting, Faculty of Economics, Commercial Sciences and Management Sciences, University Ahmed Deraya.
- 9- Mubarak, Eman Ali Mekrawy (2018), "Integration between Professional Skepticism and the Auditor's Industrial Specialization and its Reflection on the Quality of the Audit Process," a thesis submitted for a master's degree in accounting, Cairo University.
- 10- Musa, Karima Saleh (2014), "Quality of Auditor's Performance Under the Audit Risks Approach (Applied Research at the University of Karbala)", a research submitted to the Board of Trustees of the Arab Institute of Certified Public Accountants, which is part of the requirements for obtaining the Certified Public Accountancy Certificate, Arab Institute of Accountants Legalists.
- 11- Quadackers , Lucas Mathias and Wijnandsrade, Geboren (2009) " A Study of auditors' skeptical characteristics and their relationship to skeptical judgments and decisions ",Academisch Proefschrift ter verkrijging van de graad Doctor aan de Vrije Universiteit Amsterdam.
- 12- SAFIRA, S (2021) ," The Effect Of Auditor Experience, Auditor Work Stress, And Time Budget Pressure Towards Audit Quality " ,(Case Study At Supreme Audit Board Of The Republic Of Indonesia Representative In Special Region Of Yogyakarta).Thesis, Faculty of Business and Economics , Universities Islam Indonesia.

#### Fourthly: Publication

- 1- AUASB, Australian auditing and assurance standards board (2012) Professional scepticism in an audit of a financial report.
- 2- IAASB, International auditing and assurance standards board (n.d.) Professional skepticism in an audit of financial statements, New York, IFAC.