

نزعة الشك المهني عند كل من المراجع الخارجي وفاحصي الزكاة والضرائب

حمادة السعيد المعصراوي

باحث دكتوراه في مجال المحاسبة والتمويل

المحاسبة الضريبية ما هي إلا فرع من فروع علم المحاسبة يؤثر ويتأثر بالافتراضات والمبادئ والمفاهيم التي يقوم عليها علم المحاسبة، إلا أن المحاسبة الضريبية تكون في ضوء القوانين واللوائح والتعليمات الضريبية الصادرة في كل دولة على حدة، وبالتالي فإن عملية وضع القانون الضريبي سوف تؤثر على المحاسبة خاصة عمليات القياس المحاسبي.

إنه في حالة الدول التي تتبع القانون العام تكون تأثير القواعد الضريبية على القياس المحاسبي محدودة، أما في حالة الدول التي تتبع القانون الخاص أو الروماني يكون هناك تأثير كبير للقواعد الضريبية على القياس المحاسبي، في حين أن محاسبة الزكاة تختص بالقياس والتقدير المالي لأوعية زكاة الأموال المختلفة، وقدر الزكاة الواجب أدائها من كل وعاء على المكلف بأداء الزكاة طبقاً للنسب والمعدلات المحددة في الشريعة الإسلامية، ويطلق على المحاسبين الذين يقومون بتقديم خدمات مهنية إلى العملاء ومنهم ممولي الضرائب من خلال تقديم خدمة إعداد التقارير الضريبية وهي خدمة استشارية؛ بأنهم محاسبين قانونيين أو المراجعين الخارجيين أو مراقبي حسابات، في حين يطلق على المحاسبين العاملين في مصلحة الضرائب، بأنهم فاحصي ضرائب أو مأموري الضرائب، وكل من المراجع الخارجي والفاحص الضريبي له مهام يقوم بها طبقاً لقواعد وإجراءات وخطوات عمل وقواعد سلوك مهني مختلفة.

يعرف الشك المهني **Professional skepticism** بأنه نزعة تتضمن عقلاً متسائلاً والتزام الحذر بشأن الحالات التي تشير إلى إمكانية وجود انحراف بسبب خطأ وغش وتقوم انتقادي لأدلة المراجعة بسبب خطأ وغش وتقوم انتقادي لأدلة المراجعة (ISA,200) فالشك المهني يعني الكيفية التي يمكن بها المراجعين تعلم كيفية التفكير بطريقة ناقدة متشككة أثناء أعمال المراجعة وخاصة أثناء تخطيط عملية المراجعة وتقييم أدلة الإثبات. ويتطلب الشك المهني من المراجع التغلب على بعض الميول الطبيعية مثل الاعتماد المفرط على تأكيدات العملاء، إنما يجب البدء في المراجعة باتجاه متشكك وذهن متسائل ومن الأمور الهامة أيضاً في الشك المهني ألا يلتفت المراجعون للعلاقات الماضية وألا يفترض أن جميع العملاء صادقين، ومن هنا فإن الشك المهني يتطلب من المراجع ما يلي:

- التفكير بطريقة متشككة ونافذة .
- التغلب على الميول الطبيعية في تصديق التأكيدات المقدمة من الآخرين .
- العمل بروح متسائلة .
- نسيان العلاقات الماضية وعدم افتراض أن العملاء صادقين ولو كانوا صادقين بالفعل في الماضي (الرفاعي مبارك عارف عبد الكريم، ٢٠١٤) .
- فمعايير المراجعة تهدف إلى إيجاد عقليات مناسبة لإجراء عملية المراجعة وذلك بغرس عقلية متسائلة ومتشككة، وقد استخلص (محمد علي، ٢٠١٥) مجموعة من محددات الشك المهني لمراجع الحسابات هي :
 - ضعف السمات الشخصية: يعتبر ضعف السمات الشخصية من أهم العوامل المحددة لممارسة الشك المهني مثل (عدم القدرة على حل المشكلات، ضعف النزعة الأخلاقية، الثقة بالآخرين، ضعف نزعة الشك، التسامح تجاه حالات الغموض، وعدم استقلالية المراجع)، كما أن هذه الصفات تؤثر في جلسات العصف الذهني لكشف الاحتيال .
 - الضغوط والمنافع الشخصية: تمثل المنافع حوافز سلبية تدفع المراجع لعدم سلوك الشك المهني والتخلي عن إجراءات المراجعة التي يقتضيها معيار العناية المهنية، مثل: الحرص على إرضاء العميل، والاحتفاظ به، وضغوط الوقت، والميزانية، والرسوم، أن ظروف المنافسة التي تواجه المراجعين تقلل من تصرفاتهم وفقا للتشكك المهني .
 - التصورات والأحكام السابقة: إن خبرة المراجع السابقة بنزاهة وأمانة الإدارة تدفعه إلى التخلي عن ممارسة الشك المهني بناء على تصوراته السابقة، دون أن يأخذ بالحسبان إمكانية تغير الظروف، فقيام بعض المراجعين بالاعتماد على ما في ذاكرتهم من معلومات سابقة تتعلق ببيئة رقابة العميل، يؤدي إلى تصورات ذهنية متحيزة لصالح العميل، مما يؤثر بشكل سلبي على التقييمات اللاحقة لمخاطر الاحتيال .
 - الضعف والقصور المعرفي: المراجع ذو المعرفة المهنية المحدودة يكون أقل قدرة على ممارسة الشك المهني، أن المراجع الذي يفتقد للمعرفة بحالات الغش والاحتيال أقل تشككاً من المراجع الذي لديه مستوى مرتفع من المعرفة بتقييم مخاطر الاحتيال .

في حين أن المشرع الضريبي في مصر على سبيل المثال، تبني فلسفة جديدة في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تقوم على أساس الثقة المتبادلة بين مجتمع الممولين والإدارة الضريبية، إذ تثق الإدارة الضريبية بأن الممول سيكون أميناً

في الإعلان عن دخله ويثق الممول في الإدارة الضريبية ستعامله بعدالة واحترام، وقد انعكست هذه الفلسفة في اعتبار الإقرار المقدم من الممول هو أساس ربط الضريبة كمبدأ عام، وبالتالي تلتزم الإدارة الضريبية بقبول الإقرار الضريبي على مسؤولية الممول ويلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار (هشام الأبياري، ٢٠٠٦، ص ٦٣)، وفي نفس الوقت فإن غالبية دول العالم تتبنى أسلوب الفحص الضريبي على أساس العينات، وليس أسلوب الفحص الشامل للإقرارات الضريبية المقدمة من الممولين وذلك مراعاة للوقت والتكلفة والمجهود المبذول من قبل القائمين على الإدارات الضريبية، وفي نفس الوقت تخفيض احتمالات لجوء القائمين على الفحص الضريبي إلى التقدير الجزافي أو غير الدقيق عن حساب الضريبة؛ مما يزيد من درجة الثقة بين الممولين والإدارات الضريبية، وبالتالي السؤال الرئيسي الذي تحاول هذه الدراسة الإجابة عنه هو: هل المراجع الخارجي والفاحص الضريبي لديهما نفس الدرجة من الشك المهني؟ وما انعكاس ذلك على جودة عمل المراجع والفاحص الضريبي وفاحص الزكاة، وذلك من خلال تناول العناصر التالية:

- الشك المهني في ضوء معايير المراجعة الدولية والأمريكية .
- أوجه الاتفاق والاختلاف في ممارسة الشك المهني من قبل المراجع الخارجي وفاحصي الزكاة والضرائب .

أولاً: الشك المهني في ضوء معايير المراجعة الدولية والأمريكية

تعني نزعة الشك المهني لدى المراجع أن المراجع دائماً يكون لديه حيطة وحذر، ولا يفترض حسن النية في الإدارة؛ بل لديه شك دائم في عمل الإدارة، وكلما زادت درجة الشك المهني لدى المراجع تزداد قدرته على اكتشاف الأخطاء المتعمدة من قبل الإدارة والتي تهدف من خلالها إلى التأثير على رقم صافي الأرباح والعكس صحيح (الرفاعي مبارك، ٢٠١١)، وقد تضمنت العديد من معايير المراجعة الدولية والأمريكية نزعة الشك المهني في العديد من فقراتها كما يلي:

أ- الشك المهني في معايير المراجعة الدولية: تناولت العديد من معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International Federation Of Accountants التأكيد على إتزام وممارسة المراجعين للشك المهني كما يلي:

النص المتعلق بالشك المهني	المعيار الدولي
---------------------------	----------------

يجب على المراجع أن يراعي نزعة الشك المهني أثناء المراجعة مدركاً احتمال أنه قد يوجد انحراف جوهري بسبب غش وذلك على الرغم من خبرة المراجع السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، ويتطلب الحفاظ على نزعة الشك المهني استمرار التساؤل بشأن ما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها توحى بانحراف جوهري بسبب غش ويشمل ذلك الأخذ في الحسبان مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سوف يتم استخدامها كأدلة مراجعة وأدوات الرقابة على عملية إعدادها وتطويرها، وفي نفس الوقت أشار المعيار إلى جلسات العصف الذهني من أجل الإبقاء على الحالة الذهنية المناسبة باستمرار للقيام بكافة خطوات عملية المراجعة.	معيار المراجعة الدولي (ISA 240) الغش والخطأ
يجب على المراجع تخطيط وتنفيذ المراجعة بنزعة الشك المهني مدركاً بأنه ربما توجد الظروف التي تتسبب في قوائم مالية محرفة جوهرياً.	معيار المراجعة الدولي (ISA 200) الهدف والمبادئ العامة التي تحكم عملية المراجعة
إن مسؤولية فريق المراجعة تشمل المحافظة على تفكير موضوعي ومستوى مناسب من الشك المهني وأداء العمل الموكل إليه حسب المبدأ الأخلاقي للعناية اللازمة، ويشجع أعضاء فريق العملية على إثارة الأسئلة مع أعضاء الفريق الأكثر خبرة، ويجب أن يتم تنمية قنوات الاتصال المناسب ضمن فريق العملية.	معيار المراجعة الدولي (ISA 220) الرقابة على جودة عملية المراجعة
على المراجع تحديد الاستجابة العامة لتناول مخاطر الأخطاء الجوهريّة عند مستوى البيانات المالية، حيث من الممكن أن تشمل هذه الاستجابات التأكيد لفريق المراجعة على الحاجة إلى الاحتفاظ بالتشكك المهني في جمع وتقييم أدلة المراجعة.	معيار المراجعة ISA 330 الأهمية النسبية في المراجعة
على أن المراجع ألا يكتفي بأدلة مراجعة أقل من مقنعة وفي سبيل ذلك عليه استخدام الحكم المهني وممارسة الشك المهني عند تقييم كمية ونوعية أدلة المراجعة وبالتالي كفايتها وملاءمتها لدعم الرأي المهني.	معيار المراجعة الدولي (ISA 500) أدلة الإثبات
يجب على المراجع عند النظر في الأسباب التي تقدمها الإدارة اتخاذ موقف التشكك المهني، والنظر فيما إذا كان للطلب أي مضامين فيما يتعلق بنزاهة المنشأة، وعلى المراجع النظر فيما إذا كان طلب الإدارة قد يدل على احتمال وجود احتيال أو خطأ. (محمد علي، ٢٠١٥)	معيار المراجعة الدولي (ISA 505) المصادقات
يجب على المراجع تخطيط وأداء المراجعة مع أخذ موقف التشكك المهني، مدركاً أنه قد توجد ظروف تسبب في أن تتطلب المعلومات المالية المرحلية تعديلاً جوهرياً من أجل إعدادها، في جميع النواحي الجوهرية، حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق (محمد علي، ٢٠١٥).	المعيار الدولي لعمليات المراجعة ٢٤١٥ مراجعة المعلومات المالية المرحلية قبل المراجع المستقل للمنشأة
على المراجع استخدام الحكم المهني وممارسة التشكك المهني عند تقييم كمية ونوعية الأدلة، وبالتالي كفايتها ومناسبتها، وذلك لدعم تقرير التأكيد (محمد علي، ٢٠١٥).	المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٠٠٠

ب- الشك المهني في معايير المراجعة الأمريكية

تناولت العديد من معايير المراجعة الأمريكية الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

(AICPA) التأكيد على التزام وممارسة المراجعين للشك المهني كما يلي:

المعيار الأمريكي	النص المتعلق بالشك المهني
معيار المراجعة SAS No99 اعتبارات الاحتمال	استحدث المعيار رقم 99 الأمريكي أسلوب العصف الذهني كوسيلة يستخدمها المراجعون في سبيل أداء مهمتهم في اكتشاف الأخطاء والتلاعب في القوائم المالية، وهو مفهوم جديد استحدثه المعيار 99 للاستفادة من فريق جهود فريق المراجعة في اكتشاف إمكانية وجود غش أو بيان كذب في القوائم المالية وتهدف جلسات العصف الذهني إلى: أ- تحسين الاتصال بين أفراد فريق المراجعة ذوي الخبرات المختلفة، ويتيح ذلك فرصة اكتساب تفهم أفضل للمعلومات المتوفرة لدى أفراد الفريق المحنكين عن خبراتهم وتجاربهم مع العميل ونقل خبرات ارتكاب الغش وكيفية إخفائه واكتشافه إلى باقي أفراد الفريق . ب- إيجاد عقليات مناسبة لإجراء عملية المراجعة في ضوء متطلبات الشك المهني وذلك بغرس عقلية متسائلة ومتشككة لدى أعضاء الفريق مما يساعد على تطبيق الشك المهني الذي طالب به المعيار 99 صراحة والذي يزيد من فعالية المراجعة وان كان يمثل تحولا هاما في فكر وأسلوب المراجعة حيث كان السائد في البداية على المراجع ألا يبدأ عمله بالشك إلى أن يثبت العكس أما المعيار 99 فإنه يتطلب من المراجع الشك أولا . ج- تتيح جلسات العصف الذهني تبادل المعلومات والأفكار الجديدة أثناء أداء عملية المراجعة بين أعضاء الفريق . د- تؤدي إلى تكبير المراجعين بأن هذه الإمكانية موجودة في كل عملية مراجعة على الرغم من أنه قد توجد تصورات وتجارب سابقة عن نزاهة وصدق الإدارة (عارف عبد الكريم، ٢٠١٤)
معيار المراجعة SAS No 106 أدلة المراجعة	على المراجع أن يقوم بالاعتماد على الأدلة التي تكون مقنعة وليست قطعية، ولذا فيجب عليه ألا يكون راضياً عن أدلة إثبات أقل من مقنعة، الأمر الذي يستوجب من المراجع استخدام حكمه المهني وممارسة الشك المهني في تقييم كمية ونوعية أدلة المراجعة ومدى كفايتها وملائمتها لدعم رأيه الفني المحايد (محمد علي، ٢٠١٥) .
معيار المراجعة SAS No 109 حول فهم المنشأة وبيئتها	يجب على المراجع تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة مع موقف أو حالة من الشك المهني، وأن يتضمن النقاش بين أعضاء فريق المراجعة التأكيد على ضرورة ممارسة الشك المهني، ليكونوا على أهبة الاستعداد للحصول على المعلومات التي تشير لإمكانية حدوث انحرافات الجوهرية الناتجة عن عملية الاحتيال أو الخطأ .
معيار المراجعة SAS No 110 أداء إجراءات المراجعة في الاستجابة لتقييم المخاطر	يجب على فريق المراجعة ضرورة الحفاظ على الشك المهني في جمع وتقييم أدلة المراجعة، وتكليف عدد أكبر من الموظفين ذوي الخبرة أو الذين لديهم مهارات متخصصة في توفير مزيد من إجراءات الرقابة، أو دمج عناصر إضافية، أو إجراء مراجعات إضافية، بالإضافة لذلك يجوز للمراجع إجراء تغييرات عامة على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجعة أخرى كرد فعل شامل .

ثانياً: أوجه الاتفاق والاختلاف في ممارسة الشك المهني من قبل المراجع وفاحصي الزكاة والضرائب

لعبت الزكاة دوراً هاماً وحيوياً خلال التاريخ الإسلامي ورغم نسبتها الصغيرة غير المحسنة بمال الأغنياء والكافية لحال الفقراء؛ فقد ساعدت الدولة في تحقيق تنمية دائمة مستمرة أساسها التعاون الاجتماعي بين الأفراد دون أن تحمل على كاهلها عبء ذلك فكانت راعية لمصالح أفرادها (سامر فنطقي، ٢٠٠٨) .

يمكن للباحث تعريف الفحص الزكوي بأنه: دراسة وتحليل وتقييم القوائم المالية وسجلات ودفاتر وحسابات المنشأة محل الفحص ارتكازاً على القواعد والنسب والمعدلات المقررة في الشريعة الإسلامية بهدف التأكد من

صحة المستحقات الزكوية المحددة من قبل المكلف، والتأكد من سلامة الزكاة المربوطة وفقاً للإقرار تمهيداً لربط الزكاة المستحقة على المكلف.

وقد أكدت قواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين على أهمية ممارسة الشك المهني في مجال المراجعة، وأن المراجع يجب أن يتمتع باستقلالية الفكر الذي يعبر عن حالة ذهنية تسمح بإبداء نتيجة ما دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني بشكل يتيح للفرد التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والشك المهني، وأوضحت معايير المحاسبة أن الإدارة مسؤولة عن إعداد التقارير المالية في حين تقتصر مسؤولية مراجع الحسابات على مراجعة التقارير المالية وفقاً لمعايير المراجعة، كما نصت المادة ١٢٩ من القانون الضريبي المصري ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلى أنه يقع على مصلحة الضرائب عبء الإثبات في حالة تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتماد به إذا كان مستنداً لدفاتر وحسابات منتظمة من حيث الشكل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية أو مبادئ محاسبية مبسطة منبثقة منها ومعتمدة من مراجع خارجي، والفحص الضريبي هو مرحلة أساسية وفنية من مراحل عمل الإدارة الضريبية ويعتبر الفحص الضريبي من أهم أنواع فحص الحسابات لأغراض خاصة.

هذا الفحص لا يقوم به الفاحص الضريبي فقط وإنما يقوم به المحاسب أو المراجع بصفته خبير في الشؤون الضريبية تمهيداً لاعتماد الإقرار الضريبي للمنشأة ويمكن تعريف الفحص الضريبي بأنه: دراسة وتحليل وتقييم القوائم المالية وسجلات ودفاتر وحسابات المنشأة محل الفحص ارتكازاً على القواعد المقررة في التشريع الضريبي ووفقاً للقواعد والأصول والمبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها مهنيًا بغية التأكد من صحة صافي الربح المعد من قبل الممول والمعتمد من المحاسب والتأكد من سلامة الضرائب المربوطة وفقاً للإقرار، وذلك في حالة الإقرارات المقدمة من الممولين أو لتحديد الإيراد الموضوعي والعادل والدقيق للربح أو الإيراد الخاضع للضريبة تمهيداً لربط الضريبة المستحقة على الممول أو الوحدة الاقتصادية (الباز فوزي، ٢٠١٤). ومن ثم يتضح أن دور المراجع الخارجي قد يكون مكمل لدور الفاحص الضريبي وفاحص الزكاة ويمكن إبراز أهم أوجه الاتفاق والاختلاف بين المراجع الخارجي والفاحص الضريبي وفاحص الزكاة في الجدول التالي:

أوجه الاتفاق والاختلاف	المراجع الخارجي	الفاحص الضريبي	فاحص الزكاة
الهدف من العمل	إصدار رأى حول مدى صدق أو عدالة القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها، بمعنى آخر يهدف المراجع إلى إبداء رأى فني محايد في القوائم المالية، والتحقق من انها تتفق مع القوانين المنظمة ومعايير المحاسبة المتعارف عليها وأي متطلبات أخرى	التأكد من سلامة الضرائب المربوطة وفقا للإقرار، وذلك في حالة الإقرارات المقدمة من الممولين أو لتحديد الإيراد الموضوعي والعدل والدقيق للربح أو الإيراد الخاضع للضريبة تمهيدا لربط الضريبة المستحقة على الممول	التأكد من سلامة الزكاة المربوطة وفقا للإقرار، وذلك في حالة الإقرارات المقدمة من المكلفين تمهيدا لربط الزكاة المستحقة على المكلف .
استخدام العينات	تعرف العينات لأغراض المراجعة على أنها تطبيق لإجراءات المراجعة على عدد يقل عن ١٠٠٪ من المفردات موضوع المراجعة لتساعد المراجع في الحصول على تقويم أدلة المراجعة لتكوين استنتاج بشأن المجتمع (الرفاعي مبارك & عارف عبد الكريم، ٢٠١٥).	يعرف أسلوب الفحص الضريبي بالعيينة على انه تطبيق لإجراءات الفحص والتحقق من نسبة مئوية أقل من ١٠٠٪ مختارة من المجتمع الضريبي محل الفحص، ونصت المادة ٩٤ من القانون الضريبي المصري ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على فحص إقرارات الممولين سنويا من خلال عينة.	شرعت الهيئة العامة للزكاة والدخل في المملكة العربية السعودية في عام ٢٠١٧ باعتماد أسلوب الربط الذاتي بحيث يتولى المكلفين تحديد المستحقات الزكوية من واقع نشاطهم وبعد ذلك تقوم الهيئة باختيار عينة فقط من إقرارات المكلفين لإخضاعها للفحص .
دالة الهدف	التوفيق بين هدف الحصول على أكبر عائد ممكن، وكذلك المحافظة على الوحدة الاقتصادية كعميل - وبين مسؤوليته المهنية والقانونية (زكرياالصادق، ١٩٨٨)	دالة هدف الفاحص الضريبي تتمثل في المحافظة على مركزه الوظيفي .	دالة هدف فاحص الزكاة تتمثل في المحافظة على مركزه الوظيفي .
المسؤوليات	يتعرض المراجع لثلاث أنواع من المسؤوليات هي - المسؤولية المدنية - المسؤولية التأديبية - المسؤولية الجنائية	يتعرض الفاحص في المقام الأول للمسؤولية الجنائية في حالة ارتكاب مخالفات ينص عليها القانون، ومن الممكن أن يتعرض للمسؤولية التأديبية.	يتعرض فاحص الزكاة في المقام الأول للمسؤولية أمام الله باعتباره مسعول عن تطبيق أحد أركان الإسلام، وفي نفس الوقت يتعرض للمسؤولية الجنائية في حالة ارتكاب مخالفات ينص عليها القانون، ومن الممكن أن يتعرض للمسؤولية التأديبية.

فلسفة العلاقة مع العميل أو الممول	حدث تحول هام في فكر وأسلوب المراجعة حيث كان السائد في البداية أن على المراجع ألا يبدأ عمله بالشك إلى أن يثبت العكس، أما المعايير الحديثة للمراجعة تتطلب من المراجع الشك أولاً.	تقوم على أساس الثقة المتبادلة بين مجتمع الممولين والإدارة الضريبية، إذ تثق الإدارة الضريبية بأن الممول سيكون أميناً في الإعلان عن دخله أمام الله في المقام الأول، ويثق المكلف في هيئة الزكاة ستعامله بعدالة واحترام.	تقوم على أساس الثقة المتبادلة بين مجتمع الممولين والإدارة الضريبية، إذ تثق الإدارة الضريبية بأن الممول سيكون أميناً في الإعلان عن دخله أمام الله في المقام الأول، ويثق المكلف في هيئة الزكاة ستعامله بعدالة واحترام.
-----------------------------------	--	--	--

المصدر: إعداد الباحث

وعلى الرغم من أن دراسة (Aschauer et al, 2015) أظهرت أن كل من المراجع الخارجي والفاحص الضريبي لهم نفس مستوى الشك المهني، ووجدت أيضاً أن العميل يثق في المراجع الخارجي أكثر من ثقته في الفاحص الضريبي، إلا أن الباحث يرى أن دوافع الشك المهني تكون أعلى عند المراجع الخارجي من الفاحص الضريبي وفاحص الزكاة ويرجع ذلك إلى:

- المسئوليات الأكبر المفروضة على المراجع الخارجي.
 - إن معايير المراجعة تتطلب من المراجع الشك أولاً، وليس الثقة مثل الفاحص الضريبي.
 - إن المراجع يكون أكثر حرصاً في المحافظة على سمعته وشهرته مكتبه في حين أن الفاحص الضريبي يتمتع بالأمان الوظيفي.
 - على الرغم من تمتع الفاحص الضريبي وفاحص الزكاة باستقلال قد يفوق استقلال المراجع إلا أن قابلية الفاحص الضريبي للفساد تكون أكبر في ظل تدني مرتبات فاحصي الضرائب في بعض الدول أو ضعف الحس الوطني لديه، الأمر الذي يؤدي إلى عدم الاهتمام بالحصل من الضرائب لصالح الدولة.
- ومما لا شك فيه أن نزعه الشك المهني تكون محرك رئيسي لجودة عملية المراجعة ويمكن بيان أثر ذلك كما يلي:

- المراجع الخارجي: من المفترض أن تكون لدى المراجع الخارجي نزعة شك مهني كبيرة مما يؤدي إلى القيام بإجراءات مراجعة إضافية والحصول على كمية أكبر من أدلة الإثبات التي يمكن الاعتماد عليها، مما يترتب عليه زيادة جودة عملية المراجعة.
- الفاحص الضريبي وفاحص الزكاة: من المفترض أن تكون نزعة الشك أقل من المراجع الخارجي وذلك على أساس قوانين الضرائب القائمة على أساس الثقة في الممولين مما يؤدي إلى القيام بإجراءات فحص عادية أو

محدودة والحصول على كمية من أدلة القرائن والأدلة التي يمكن من خلالها الحكم على مدى الالتزام بالقوانين واللوائح عند حدها الأدنى .

لكن في نفس الوقت يرى الباحث أن دافع فاحص الزكاة للعمل ستكون أعلى من دافع الفاحص الضريبي ويرجع ذلك إلى أن فاحص الزكاة يكون أكثر استقراراً من الناحية النفسية والروحية للعمل الذي يقوم به، حيث أن الزكاة أحد أركان الإسلام ولا خلاف بين العلماء على تطبيقها، مما يجعل فاحص الزكاة يقوم بمجهود أكبر محتسباً أجر العمل والمجهود الإضافي الذي قد يقوم به عند الله وان جزاء الآخرة خير وأبقى وانه يعمل على تطبيق احد فرائض الإسلام.

قائمة المراجع

- زكريا الصادق، ١٩٨٨ " تحليل المعلومات المحاسبية لوحدة اقتصادية تم إعلان إفلاسها قانوناً وتحليل سلوك الإدارة العليا لهذه الوحدة : دراسة نظرية وتطبيقية" المجلة العلمية التجارة والتمويل كلية التجارة جامعة طنطا العدد الأول .
- الرفاعي مبارك & عارف بعدالكريم، ٢٠١٥ " الاصول العلمية لمراجع الحسابات الجزء الثاني " غير منشور مكتبه كليه التجارة، جامعه طنطا .
- الرفاعي مبارك، ٢٠١١ " تأثير ممارسات العميل لإدارة عملية المراجعة على قدرة المراجع على اكتشاف إدارة الأرباح " دراسة تطبيقية على البيئة السعودية" المجلة العلمية التجارة والتمويل، كليه التجارة –جامعة طنطا .
- هشام الياياري، ٢٠٠٦ " تقييم مخاطر استخدام المعاينة في الفحص الضريبي " المجلة العلمية التجارة والتمويل العدد الثاني، كليه التجارة جامعه طنطا .
- عارف عبدالله بعدالكريم، ٢٠١٥ "المراجعة المتقدمة" مكتبه كلية التجارة جامعه طنطا غير منشور .
- وليد احمد محمد علي، ٢٠١٥ "تقييم خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع و عميله" مجلة التجارة والتمويل (كلية التجارة – جامعة طنطا) – مصر و ١٤ ص ٤١٦-٤٨٣ .
- الباز فوزى قابيل ٢٠١٤ دراسة استكشافية لاشتقاق عناصر البناء الفكري لنظرية الخطر بغرض تحقيق فعالية الأداء الضريبي في مصر بحث مقدم إلى المؤتمر الأكاديمي والمهني الخامس " المحاسبة في عالم متغير " قسم المحاسبة كلية التجارة جامعه القاهرة " .
- سامر مظهر قنطقجي، ٢٠٠٨ " سياسات تحصيل الزكاة وإلغاء الضرائب المالىتين " مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية متاح على <https://kantakji.com/media/176177/syasata.pdf>.

• Aschauer, Ewald & Nonna Martinov Bennie, & Maria Cadiz Dyball, 2015 Comparing Financial and Tax Audit Regimes: auditors' professional scepticism, auditorclient relationships, and audit evidence, efficiency and quality.

• <https://www.aicpa.org>

• <https://www.ifac.org>