

مبادئ وآليات الشك المهني للمراجع الخارجى كوسيلة لدعم الثقة لتقليص فجوة التوقعات فى المراجعة

**Principles and mechanisms of professional skepticism of the external auditor as a means of supporting trust to reduce the expectations gap in the audit**

مقدم من الباحث

حسام محمد غراب

ماجستير فلسفة المحاسبة

## ملخص

تعد مبادئ وآليات الشك المهني للمراجع الخارجى نتاج لأحد أهم المفاهيم التى تم تناولها فى المعايير المصرية والدولية ، وحرصت الهيئات المهنية على توافر هذا المفهوم فى كل مراحل المراجعة وممارسته بشكل مناسب بما يتيح فرص أفضل لتعزيز الثقة فى تقارير المراجعة ، وعلى الرغم من وجود تناول ملحوظ لأغلب جوانب الشك المهني للمراجع الخارجى فى العديد من الدراسات الا أن الباحث رأى طرق ابواب جديدة لمفهوم الشك المهني للمراجع الخارجى ومحاولة تحديد أثره على تعزيز الثقة فى تقارير المراجعة

## **Abstract**

**The principles and mechanisms of professional skepticism for the external auditor are the product of one of the most important concepts that have been addressed in Egyptian and international standards. The professional bodies have ensured that this concept is available at all stages of the review and its practice in a suitable manner, thus providing better opportunities to enhance confidence in audit reports. The technical aspects of the external auditor in many studies, but the researcher saw new ways of opening the concept of professional suspicion of the external auditor and trying to determine its impact on enhancing confidence in audit reports**

كلمات مفتاحية : مبادئ الشك المهني ، الثقة ، فجوة التوقعات

**KEY WORDS : Principles of professional skepticism, trust, expectations gap**

مقدمة : فرضت متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة والأزمات التي حدثت فجوة في مصداقية المعلومات المحاسبية ، الأمر الذي دفع المنظمات المهنية إلى تشكيل لجان وإصدار تقارير لتحديد أسبابها وعوامل تقليل آثارها. وقد تضمن التقرير الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC حول إعادة الثقة بالتقرير المالي ومصداقية المعلومات المحاسبية ، توصيات بضرورة بناء فعالية المراجعة ، من خلال إعطاء الاهتمام المتكرر بالشك المهني للمراجع كوسيلة لتعزيز الثقة ، حيث أن المجتمع المالي يتوقع من المراجع الخارجي أن يُضمن في تقريره الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والإستقلال والحياد ، كما يتوقعون منه إكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على القوائم المالية ، ومنع صدور القوائم المالية المضللة

مشكلة البحث : أصبحت الحاجة ماسة للنهوض بمهنة المراجعة وتحسين أدائها بعد الإخفاقات التي منيت بها كبريات مكاتب المراجعة العالمية ( Arthur Anderson ) والناجمة عن الأداء غير السليم للأداء المهني للمراجع الخارجي وللمساهمة في التقليل من الإنتقادات الموجهة إلى المهنة بقصور خدماتها لعملائها وعن توقعاتهم منها ، الا أن استجابة القائمين على المهنة والمصدرين للمعايير تمثلت في الاهتمام بمفاهيم جديدة كالشك المهني للمراجع الخارجي ولم يكن ذلك بالوضوح المطلوب ، كما أن تعزيز الثقة في مهنة المراجعة لم يلقي الاهتمام الكافي وذلك لعدم وضوح مفهوم الثقة بشكل كامل في الدراسات الاكاديمية واتجاهات هذه الثقة ودورها في تقليل فجوة التوقعات في المراجعة لذلك فيسعى الباحث من خلال هذه الورقة البحثية إلى استخدام مبادئ وآليات جديدة مستنبطة من مفهوم الشك المهني لتعزيز الثقة المتبادلة بين اطراف المراجعة لتقليل فجوة التوقعات في المراجعة

وتتبع أهمية هذا البحث من الاتي :- الأهمية العلمية :-

1- ندرة الكتابات العربية والاجنبية التي تناولت موضوع الشك المهني للمراجع رغم اهميته بذكره في اكثر من معيار للمراجعة لكن عدم الاتفاق بين الكتابات العربية والاجنبية حول مفهوم الشك المهني او انواع الشك المهني أو مبادئ وآليات الشك المهني للمراجع يستوجب ضرورة البحث في هذا الموضوع واستمراريته

2- تناول المعايير المصرية والمعايير الدولية يشوبه الكثير من الغموض حول الشك المهني للمراجع الخارجي فلم تذكر المعايير عموماً مفهوم محدد او دوافع او حتى اليات عمل يستطيع المراجع الرجوع للمعايير بشأنها مما يستدعي زيادة البحث في مفاهيم ترد بالمعايير ولا تستطيع المعايير تناولها بالتفصيل لعموميه مفهومها او مبادئها.

3- محاولة تقديم وسيلة لتعزيز الثقة بين أطراف المراجعة من خلال طرق علمية ممنهجة ، تستطيع المهنة التقدم من خلالها وتغلب من مخرجاتها وبالتالي تقليل فجوة التوقعات بين اطرافها على اسس علمية .

4- تطوير مفاهيم مثل الشك المهني للمراجع باستخدام مبادئ وآليات للشك لتعزيز الثقة يقلص الفجوة العلمية بين الواقع العملي والواقع الأكاديمي ز

الأهمية العملية : - 5 - ارتقاء مهنة المراجعة ، وزيادة جودتها قائم بالاساس على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة ، وتوفير مبادئ وآليات لشك المراجع المهني سيجعله متحكم بشكل أكبر خاصة فيما يسترعى شكه المهني ، وهو ما يكفل أتمام مراجعة ناجحة ويقلص من فجوة التوقعات في المراجعة المراجعة .

6- يستطيع المراجعين الخارجيين خلق وسيلة جديدة لتعزيز الثقة في أنفسهم وتعزيز الثقة بينهم وبين عملائهم وفق منهج علمي منضبط ، كما أن الثقة المبنية على اسس علمية ستلقى بظلالها على المستخدمين للتقرير

7- استخدام مبادئ وآليات للشك المهني للمراجع الخارجى له أثر بالغ على اجراءات الحوكمة ، كما أن الافصاح والابلاغ عن التشككات لجهات الحوكمة يزيد من أوجه الرقابة الإيجابية على عملية المراجعة وبالتالي يقلص من فجوة التوقعات في المراجعة .

8- توجيه نظر المنظمات والمجامع العلمية والمهنية المهتمة بالمحاسبة والمراجعة لأهمية الشك المهني للمراجع ، وتوضيح مفهومه بشكل أكبر يساعد على تطوير مستمر وفعال للمعايير، وللمهنة بشكل عام وفي وقت قياسي تحتاجه اسواق المال خصوصا في الدول النامية التي تفتقد للثقة في تبادل المعلومات وتتسع فيها فجوة التوقعات في المراجعة

هدف الدراسة :- يتمحور الهدف من هذه الورقة البحثية على تعزيز الثقة بين اطراف المراجعة لتقليل فجوة التوقعات في المراجعة باستخدام مبادئ وآليات الشك المهني للمراجع الخارجى

افتراضات الدراسة :- تم تحديد افتراضات البحث بما يمكن من تحقيق هدف البحث وفي ضوء وأهميته وأهدافه ومفاهيمه فى الأتى :-

1- الافتراض العدمى Ho1 : لا يوجد فى الفكر المحاسبى والمراجعى تقييماً متكاملأ وموضوعياً للشك لمهني للمراجع الخارجى كوسيلة لتعزيز الثقة لتقليل فجوة التوقعات فى المراجعة .

2- الافتراض البديل H11 : يوجد فى الفكر المحاسبى والمراجعى تقييماً متكاملأ وموضوعياً للشك لمهني للمراجع الخارجى كوسيلة لتعزيز الثقة لتقليل فجوة التوقعات فى المراجعة

حدود الدراسة :- فى ضوء أهمية البحث وهدفه وفرضه فإن حدود البحث تتمثل فى الأتى :

1- لن يتناول الباحث بالدراسة والتحليل كل المداخل العلمية الخاصة بتطوير المراجعة أو تضيق فجوة التوقعات في المراجعة إلا في حدود تعزيز الثقة باستخدام مبادئ وآليات الشك المهني للمراجع .

2- لن يتناول الباحث بالدراسة والتحليل المداخل العلمية أو الدراسات التي سعت لتطوير المراجعة من خلال تطوير مدخلاتها المحاسبية إلا في حدود المعايير ، وتتطورها لأستكمال جانب التنظير في تطور المراجعة .

منهج الدراسة : يرتكز هذا البحث على المنهج العلمي المعاصر بشقيه الأستنباطي والأستقرائي بأعتبره أحد المناهج العلمية المستخدمة في علوم المحاسبة والمراجعة من خلال الدراسة النظرية المكتبية والتحليل العلمي ، ومحاولة الشرح والتفسير ، ويرتكز هذا البحث على الكتب والمراجع العلمية والدراسات والبحوث والدوريات والتقارير التي تصدرها المجمع العلمية والمهنية المختلفة والعلماء والممارسون في مجال المحاسبة والمراجعة

خطه الدراسة :- في ضوء أهميته وهدفه ومنهجه وفرضيته وفي حدوده يتم تبويبه إلى مباحث متكاملة على النحو التالي :-

المبحث الاول : نظرة عامة عن فجوة التوقعات في المراجعة

المبحث الثاني : نظرة عامة عن الشك المهني للمراجع الخارجي

المبحث الثالث : مبادئ وآليات الشك المهني للمراجع الخارجي

الدراسات السابقة :

دراسة بديع الدين ريشو 2014 " الشك المهني للمراجع : الاطار الفكري واثره على احكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات واجراءات اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية "

قامت هذه الدراسة على تحقيق هدف البحث من خلال دراسة تجريبية تضمنت حالة عملية عن عميل مراجعة افتراضى ، وذلك لأختبار أثر أختلاف مستوى الشك المهني في البيئة المصرية على احكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات واجراءات اكتشاف التلاعب ، وقد توصل الباحث إلى أن المشاركين ذوى الشك المهني الأعلى سوف يكون لديهم قدر أكبر على تحديد عوامل التلاعب واجراءات أكتشافه كما أنهم أقل ثقة فيما تقدمه الادارة من تبريرات وتفسيرات ومزاعم حيث كانت تلك الفئة أكثر ميلاً لتفسير فقدان بعض المستندات بوجود تحريفات جوهرية ترجع الى التلاعب بالقوائم المالية

دراسة هشام فاروق مصطفى الابيارى 2013 " نحو اطار مقترح لتحسين الشك المهني للمراجع في مواجهه خطر ادارة عميل المراجعة للفحص التحليلي "

قامت هذه الدراسة على تحقيق هدف البحث على منهجين اولهما سلوكى من خلال استخدام مدخل التصوير Shooting Style Approach كأحد مداخل التشغيل ذهنى للمعلومات Human Information Processing لتحليل قدرة المراجع على اداء الفحص التحليلى فى محاولة استنباط اطار مقترح لتحسين مستوى الشك المهنى للمراجع فى مواجهه خطر ادارة عميل المراجعة للفحص التحليلى وثانيهما المنهج الاستقرائى فى استقراء رد فعل الممتهين تجاه كل من ممارسات العميل لادارة الفحص التحليلى والاطار المقترح للحد منها واستخدم الباحث قوائم مالية افتراضية مستقاة من القوائم المالية المنشورة لاحدى الشركات المساهمة المصرية بعد تعديلها بما يتناسب مع ظاهرة البحث

وقد توصلت الدراسة الى :-

1- تؤثر ممارسات عميل المراجعة لادارة الفحص التحليلى سلبا على مستوى الشك المهنى للمراجع عند اداء الفحص التحليلى من خلال وجود علاقة ايجابية بين مستوى الشك المهنى للمراجع والقدرة على تحديد تقلبات القيم الدفترية غير العادية عند اداء الفحص التحليلى وتنخفض قدرة المراجعين على تحديد تقلبات القيم الدفترية غير العادية عند ادارة عميل المراجعة للفحص التحليلى

2 - مع ممارسات عميل المراجعة لادارة الفحص التحليلى يعمل الاطار الذى اقترحه الباحث من 6 خطوات على تحسين مستوى الشك المهنى للمراجع عند اداء الفحص التحليلى

دراسة Luc Quadackers

## "Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions"

قامت هذه الدراسة الاستطلاعية بدراسة العلاقة بين الخصائص المتشككة لمراجعين والأحكام المتشككة والقرارات للمراجعين فعلى الرغم من أهمية الشك المهنى للمراجع بما هو متعارف عليه من معايير المراجعة والمنظمين لمهنة المراجعة والممارسين وجدت الدراسة فجوة من عدم التوافق فى الآراء والبيانات التجريبية على تحديد خصائص الشك المهنى للمراجع ، وكيفية قياسها ، ومدى خريطة الخصائص المتشككة للمراجع واتساعها لاحتواء الأحكام والقرارات المتشككة ، فزيادة اكتساب المعرفة حول هذه القضايا تظهر آثار هامة لتوظيف المراجع والتدريب والتوجيه كأدوات مراجعة وللبحث المستقبلى فى هذا المجال

وقد قامت الدراسة بفحص ثلاثة خصائص متشككة متعارف عليها على نطاق واسع فى علم النفس وأدبيات المراجعة وهى : 1- الثقة بالنفس . 2- تعليق الأحكام . 3- موضع السيطرة

فعلاوة على ذلك ، تم تطوير مقياس شامل للشك المهنى لمجال المراجعة واخيرا لدراسة تأثير مخاطر العميل ، يتم فحص تأثير قوة بيئة الرقابة على العلاقة بين الخصائص المتشككة والأحكام والقرارات للمراجع

وقد سعت الدراسة لحل هذه القضايا بأجراء دراسة تجريبية تنطوي على عينة من 376 مراجع من أكبر اربع مكاتب فى هولندا مع خبرة تتراوح بين موظفين وشركاء ، وأظهرت النتائج أن قوة العلاقة بين الخصائص المتشككة البديلة والأحكام المتشككة والقرارات تختلف بشكل كبير ، وعموما تظهر للثقة الشخصية أهمية قصوى فى التنبؤ بالأحكام المتشككة والقرارات ، ومع ذلك فإن العلاقة بين الخصائص المتشككة للمراجع والأحكام المتشككة والقرارات تعتمد بشكل كبير على قوة بيئة الرقابة .

دراسة Jonathan H. Grenier

## "Encouraging Professional Skepticism in the Industry Specialization Era"

قدمت هذه الورقة البحثية نظرية وأدلة تجريبية ، فى ظل ظروف مراجعة مشتركة ، يمنع التخصص الصناعى بعض جوانب الشك المهنى للمراجع ، فزيادة خبرة المراجعة المتخصصة ، يمكنهم تطوير معرفة واسعة من التفسيرات للأخطاء و التقلبات غير العادية فى القوائم المالية ، هذه المعرفة الى جانب الثقة فى قدرتهم على تحليل أدلة المراجعة يمنع ميلهم الى أن يكونوا متشككين عندما لا تتوافر المؤشرات العننية عن ارتفاع مخاطر الأخطاء ، وعلى الرغم من هذه الظروف – بحكم التعريف – فإن الظروف التى تحوى عرضه أقل من الأخطاء هى نفس الظروف التى زعم PCAOB نفشى عدم كفاية الشك المهنى حينما تكون الأخطاء أو الغش مخفى ومن هذه النتائج تتشكل المعضلة الأخلاقية لل PCAOB و بالأخذ فى الاعتبار شروط حماية المصلحة العامة وما يقابلها من تخوف من الاحتيال على شركات المراجعة واخيرا فقد تنبأت الدراسة ووجدت ان جهود شركات المراجعة لتعزيز الشك المهنى للمراجع أكثر فعالية للمتخصصين لان غير المتخصصين يتشككون مهنيا بغض النظر عن جهود شركات المراجعة

المبحث الاول : نظرة عامة عن فجوة التوقعات فى المراجعة

مفهوم فجوة التوقعات: ظهرت عدة محاولات لتعريف فجوة التوقعات فى المراجعة ، ويمكن تلخيص وجهات النظر المختلفة لمفهوم فجوة التوقعات فيما يلي :-

إن تعريف فجوة التوقعات يعود للعام 1974م ، حيث عرفها Liggio " بأنها اختلاف الأداء المهنى للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء عن المتوقع منه أن تحققه " وعرفها منصور 2017 "بأنها الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يتوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم ، وعلى أساس معايير المراجعة المتعارف عليها مع ضرورة تحقيق الانسجام بين معايير المراجعة وأداء المراجعين وتوقعات المجتمع". وفى دراسة عائشة 2014 "تعبّر فجوة التوقعات عن مقدار التباين بين التوقعات الكلية لمستخدمي القوائم المالية من مراجعي الحسابات وبين ما يستطيع المراجع إنجازها بصورة معقولة على أساس معايير المراجعة ، وكذلك مقدار التباين المهنى للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء" وفى دراسة سامية 2010 تعرف فجوة

التوقعات في المراجعة بأنها الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجعون ( الأداء الفعلي ) وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع ( الأداء المتوقع للمراجعين ) .

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول بان فجوة التوقعات في المراجعة أصبحت واقعا لا يمكن إنكاره ، ولكن الواضح أن المسؤولية عنها لا يمكن إرجاعها لمراجعي الحسابات وحدهم ولكن هناك عوامل أخرى ترتبط ببيئة المراجعة ومن ذلك قصور معايير المراجعة والتوقعات غير المعقولة لمستخدمي القوائم المالية ، ومن ثم فإن مسؤولة فجوة التوقعات في المراجعة هي مسؤولية مشتركة بين مراجعي الحسابات والبيئة الخارجية للمراجعة ، ومن هنا يتضح أن فجوة التوقعات في المراجعة هي الفرق بين توقعات مستخدمي التقارير المالية من مراجعي الحسابات وبين الأداء الفعلي لمراجعي الحسابات .

المستفيدين من المراجع شهدت دراسة أحمد 1999 على العديد من أدبيات المراجعة وبالأخص خلال العقدين السابقين ومحاولاتها العديدة لفهم وتحديد نطاق وأسباب الفجوة الموجودة بين المراجع من ناحية والأطراف المستفيدة من خدماته من ناحية أخرى فيما يتعلق بالتوقعات المرتبطة بأهداف عملية مراجعة الحسابات وطبيعة عمل ودور ومسئوليات المراجع في تنفيذها وأهمية ما تقدمه مثل هذه العملية للأطراف المستفيدة ومن ثم إيجاد الحلول المناسبة لمثل تلك المعضلة وتكمن أهمية جودة المراجعة في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة ، المتمثلة في تقرير مراجع الحسابات الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم ، وبالتالي فإن جودة المراجعة مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي :-

1- مراجع الحسابات :- يهتم مراجع الحسابات بأن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.

2- إدارة الشركة :- تعتبر إدارة الشركة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية ، وبالتالي فإن تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة تمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية ، ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراجع له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة .

3- المصارف :- تعتمد المصارف ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المراجعة ، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية ، ومما لا شك فيه أن جودة عملية المراجعة سوف تؤثر إيجابياً على جودة قراراتهم .

4- الدائنون :- يهتم الدائنون بالقوائم المالية المراجعة من قبل مراجع قانوني خارجي لمنح العملاء تسهيلات ائتمانية بناء على تلك القوائم ، ولاشك أن جودة المراجعة سوف تؤثر كثيراً على قراراتهم في منح الائتمان .

5- الهيئات والأجهزة الحكومية :- تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المراجعة في أغراض كثيرة ، منها التخطيط والرقابة ، وفرض الضرائب ، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات ، وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال المراجعة وفقاً لمستوى عالٍ من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي ، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية المراجعة للجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة

انواع فجوة التوقعات :-

أولاً: فجوات توقع ترتبط بمراجع الحسابات :- كما ذكرها الرئيس 2001 ، وأهمها :-

1- فجوة أداء المراجع : تعود فجوة أداء المراجع إلى الاختلاف بين الأداء المتوقع لمراجعي الحسابات طبقاً لمعايير المراجعة وبين الأداء الفعلي لهم ، وهي بذلك تعبر عن الأداء غير الكفاءة لمراجع الحسابات بسبب نقص الكفاءة المهنية أو الإهمال في أداء واجباته طبقاً لمعايير المراجعة المقبولة .

2- فجوة استقلال المراجع : أشارت بعض الدراسات إلى أن الاستقلال الكامل لمراجع الحسابات قد يكون في حكم المستحيل من الناحية العملية ، ومن ثم توجد فجوة في استقلال المراجع تتمثل في انحراف السلوك الفعلي لمراجع الحسابات عن ذلك الاستقلال المتوقع منه طبقاً لقواعد السلوك المهني وتوقعات المجتمع له ، ويرى البعض أن أسباب فجوة الاستقلال تتمثل في الآتي :-

أ- المنافسة بين المراجعين للفوز بالعملاء .

ب- الأتعاب .

ج- الخدمات الاستشارية .

د- الخضوع لضغوط ونفوذ الإدارة .

هـ - المجاملة المتبادلة بين المراجع والإدارة .

3- فجوة تقرير المراجع كما ذكرها بركات 2002: هي الفجوة الناتجة عن الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية لرأي المراجع في القوائم المالية وبين رأي المراجع الوارد في تقريره عن تلك القوائم المالية ، وتعود أسباب هذه الفجوة إلى الآتي :-

أ- رغبة مستخدمي القوائم المالية في التأكيد المطلق من مراجع الحسابات بدقة القوائم المالية محل المراجعة .

ب- الفهم الخاطئ لدى مستخدمي التقارير المالية لمفهوم التقرير النظيف والذي يرتبط عندهم بقدرة المنشأة على الاستمرار .

ج- الشك في رأي مراجع الحسابات . د- غموض تقرير مراجع الحسابات وصعوبة فهمه  
هـ - مرونة المبادئ المحاسبية وتعدد بدائل القياس المحاسبي .

ثانيًا :- فجوات توقع ترتبط بالبيئة الخارجية للمراجعة :- كما ذكرها جمعه 2002

1- فجوة تباين المعقولة : تعني الاختلاف بين التوقعات الكلية لمستخدمي التقارير المالية من مراجعي الحسابات وبين التوقعات المعقولة لهم من مراجعي الحسابات ، ومن أمثلة هذه التوقعات غير المعقولة الآتي :-

أ- ضمان الدقة المطلقة للقوائم المالية للوحدة الحسابية .

ب- الإنذار المبكر بفشل الوحدة المحاسبية وعدم قدرتها على الاستمرار .

ج- اكتشاف التصرفات غير القانونية بالوحدة المحاسبية .

د- اكتشاف جميع حالات الغش والأخطاء .

هـ - إبلاغ السلطات بحالات الغش والتصرفات غير القانونية للوحدة المحاسبية .

2- فجوة معايير المراجعة :- هي الفرق بين التوقعات المعقولة لمستخدمي التقارير المالية وبين الأداء المتوقع من مراجعي الحسابات طبقاً لمعايير المراجعة ، وتتمثل أسباب هذه الفجوة في الآتي :-

أ- قصور معايير المراجعة عن التنبؤ بمقدرة الوحدة المحاسبية عن الاستمرار .

ب- قصور معايير المراجعة عن الإفصاح المحاسبي الكافي .

ج- قصور معايير المراجعة عن التنبؤ بالأزمات المالية .

د- قصور معايير المراجعة عن اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية للوحدة المحاسبية.

3- فجوة المسؤولية القانونية :- هي الفجوة الناتجة عن توقع مستخدمي القوائم المالية لمدى المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات ولعل أهم أسبابها :-

أ- الخلط في خصوصية عقد المراجعة الداخلية بين المراجع وعملية المراجعة فقط وعمومية العقد بمسئوليته تجاه الطرف الثالث .

ب- تضارب القوانين ومعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني على المستوى الدولي .

ج- تباين أحكام القضاء في القضايا المرفوعة ضد المراجعين (السوابق القضائية) .

العوامل المسببة لوجود فجوة التوقعات في المراجعة :- ذكرت دراسة محمود2002 أن هناك العديد من العوامل والأسباب التي يمكن أن تؤدي لوجود فجوة التوقعات ، ويمكن تبويب هذه العوامل إلى مجموعتين أساسيتين كما يلي :-

أولاً العوامل والأسباب الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة :-

1- عدم التحديد الواضح لدور ومسئوليات المراجع : ويعتبر هذا العامل من أهم العوامل التي تؤدي إلى وجود فجوة التوقعات ولعله أحد أهم الأسباب في معظم الحالات التي يتم اللجوء فيها للقضاء ضد المراجعين ، حيث مازال بعض مستخدمي القوائم يعتقدون حتى الآن أن المراجع مسئول عن إعداد القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة رغم أن تقرير مراجع الحسابات تضمن في فقرة المقدمة تحديدا لمسئولية المراجع ومسئولية الإدارة بين من خلالها أن الإدارة مسئولة عن إعداد القوائم المالية بينما المراجع يبدي رأياً فنياً محايداً وفقاً لأدلة إثبات ، كما يعتقدوا بأن المراجع مسئول عن اكتشاف حالات الغش والتصرفات غير القانونية للعميل .

2- الشك في استقلال المراجع كما ذكر صبيحي2001 : حيث تنشأ فجوة التوقعات إذا كان استقلال المراجع محل شك وذلك نظراً لأن الاستقلال هو السبب الرئيسي في وجود الحاجة إلى خدمات المراجعة ، كما أن ظهور العديد من المتغيرات في بيئة المراجعة زادت من الشك في استقلال المراجع ، وبالتالي اتساع فجوة التوقعات مثل المنافسة بين مكاتب المراجعة ، وتقديم المراجعين خدمات أخرى بخلاف خدمة المراجعة المالية وظاهرة تسوف الرأي .

3- انخفاض جودة الأداء المهني : حيث يؤدي انخفاض جودة الأداء المهني إلى زيادة عدم رضا المجتمع عن عمل المراجعين مما يعني زيادة فجوة التوقعات في المراجعة ، وتوجد العديد من العوامل التي تؤدي إلى تقليل جودة أداء المراجعة مثل المنافسة بين المكاتب مما يؤدي لتخفيض الأتعاب وبالتالي انخفاض الجودة ، السعي نحو الاحتفاظ بالعميل بأي شكل حتى لو أدى الأمر إلى مخالفة المعايير ، وسوف يتم تناول تأثير جودة الأداء المهني على فجوة التوقعات في المراجعة خلال جزء لاحق من هذا البحث .

4- الاتصال غير الفعال في بيئة المراجعة كما ذكر عشاوي1998 : حيث إن بيئة المراجعة تشهد اتصالات مستمرة من خلال قيام المراجع بتوصيل المعلومات إلى عملاء المراجعة والأطراف الأخرى بمختلف الوسائل إلا أن الدراسات الميدانية أثبتت أن مستخدمي خدمات المراجعين لا يفهمون بصورة دائمة كل المعلومات التي يستقبلونها من المراجع ، وهذا النقص في الفهم والاستيعاب أو ما يمكن أن يطلق عليه فجوة الاتصال يمكن أن تعتبر جزءاً أو مسبباً لفجوة التوقعات

5- نقص الكفاءة المهنية . 6- القصور في التقارير المالية المنشورة .

7- مدى مسئولية المراجع عن اكتشاف الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية : حيث توجد لدى مستخدمي القوائم المالية قناعة بأن المراجع مسئول عن اكتشاف كل حالات الغش والأخطاء الموجودة في القوائم المالية وهذا الأمر غير الصحيح حيث إن المراجع يعمل في نطاق الأهمية النسبية ومدى جوهرية الخطأ أو الغش ، وبالتالي توجد فجوة في توقعات مستخدمي القوائم لدور المراجع .

8- اعتقاد المستخدمين بأن تقرير المراجع الإيجابي يضمن قدرة الشركة على الاستمرار .

ثانياً : عوامل خاصة بالمستخدمين :-

1- نقص الثقافة عن المحاسبة والمراجعة لدى المستخدمين : حيث يوجد قصور في نشر الوعي عن المحاسبة والمراجعة بين جمهور المستخدمين ، وهذا القصور من شأنه أن يؤدي إلى عدم الإلمام بماهية وأهداف المراجعة ويولد المزيد من التوقعات التي قد تبلغ حداً كبيراً نحو الأعمال المتوقعة من المراجع مما يزيد من اتساع فجوة التوقعات .

2- طبيعة التغير في توقعات المجتمع : حيث أن التغير في توقعات وطلبات المجتمع من المراجع يتسم بالسرعة والديناميكية مما يؤدي لحدوث فاصل زمني كبير بين ظهور توقعات المستخدمين الجديدة والاستجابة المهنية لها وهو الأمر الذي يؤدي إلى حدث واتساع فجوة التوقعات .

المبحث الثاني : نظرة عامة عن الشك المهني للمراجع الخارجي

أولاً : مفهوم الشك المهني للمراجع الخارجي :- يعد الشك المهني Professional Skepticism من المفاهيم الجوهرية والضرورية في ممارسة مهنة المراجعة ، ولعل ما يؤكد ذلك إشارة جميع معايير المراجعة في كافة مراحل تطورها إلى أهمية الشك المهني .

قامت معايير المراجعة في وقت مبكر بتعريف الشك المهني باعتباره السلوك الذي ينطوي على كلا من العقلية المتسائلة Questioning Mind والتقييم الانتقادي Critical Assessment لأدلة المراجعة دون إفتراض مسبق من جانب المراجع لنزاهة Honesty أو عدم نزاهة Dishonesty الادارة . كما تؤكد العديد من الدراسات على أن الفهم الأفضل للشك المهني أصبح على درجة كبيرة من الأهمية ليس فقط للمراجعين وإنما أيضاً لكل من واضعي المعايير ومسئولي اسواق رأس المال وعلى الرغم من أن الشك المهني يعتبر من المفاهيم التي تم تناولها بشكل متكرر في المعايير الدولية للمراجعة إلا أن هذا التناول قد تم بقليل من الدقة وقد انعكس ذلك بشكل واضح على الدراسات الأكاديمية التي تناولته حيث تؤكد دراسة PAYNE على عدم وجود اتفاق عام حول المعنى الدقيق لمفهوم الشك المهني ، بل أن تلك الدراسات قد جاءت متناقضة أحياناً عند تعريفها للشك المهني .

ثانياً: أنواع الشك المهني للمراجع الخارجي : أبرزت الدراسات التي أخذت بنظر الشك الافتراضى حيث الشك المهني هو ذلك السلوك الذى يشير إلى مستوى أكبر نسبياً من الشك حول صحة بعض مزاعم الإدارة ، أو بمعنى آخر فإن الشك المهني يرتبط بتلك الأحكام والقرارات التى يتخذها المراجع بناءً على المعلومات المتاحة أمامه ، وتعكس تقييماً مرتفعاً من جانبه لخطر عدم صحة مزاعم الإدارة ، وبالتالي فإن الدراسات تؤكد على أن المراجع الذى يكون لديه قدر أكبر من الشك المهني هو ذلك المراجع الذى يحتاج إلى أفتناع أكبر نسبياً من خلال مجموعة أكثر أفتناعاً من أدلة الأثبات ، وذلك قبل أن يستنتج صحة مزاعم الإدارة ، وقد تناولت الدراسات مصادر للشك المهني وقد أفتفتت الدراسات على أنه يمكن التفرقة بين نوعين من مصادر الشك المهني وذلك على النحو الأتى :-

1- الشك المهني الناتج عن السمات الشخصية للمراجع TRAIT PROFESSIONAL SKEPTICISM والذى يشار إليه أحياناً بمصطلح TRAIT SKEPTICISM أو الشك المرتبط بالميل أو النزعات الشخصية DISPOSITIONAL SKEPTICISM .SKEPTICISM

2- الشك المهني النابع من الخبرات السابقة مع عميل مراجعة مفترض PROFESSIONAL SKEPTICISM STEAMMING FROM PREVIOUS EXPERIENCE WITH A HYPOTHETICAL CLIENT والذى يشار إليه أحياناً بمصطلح خبرة عميل محدد CLIENT – SPECIFIC EXPERIENCES أو بأعتبره الشك النابع عن حالة محددة من الخبرة SITUATIONAL SKEPTICISM

وكما يتضح فإن الشك المهني فى تلك الحالات ينشأ من وقائع التعامل بين المراجع و عميل من عملاء المراجعة خاصة فيما يتعلق بمدى استعداد العميل للتعاون مع المراجع ، وبالتالي فإنه يرتبط بالخبرة الخاصة وليس بالخبرة العامة للمراجعة والتي تنشأ من واقع تعامل المراجع مع العديد من العملاء ، وعلى العكس من شك الحالة الذى يختلف بأختلاف حالة المراجعة وظروفها فإن شك السمات يرتبط بالسمات والخصائص الشخصية والتي تتصف بالاستقرار والثبات وهو ما ينعكس على شخصية المراجع ، وتحديد ما إذا كانت شخصية متشككة بطبيعتها أم لا ، وذلك بصرف النظر عن حالة المراجعة التى يتعاملون معها .

ونظراً لعدم وجود تعريف واضح وصريح للشك المهني للمراجع الخارجى من واقع الدراسات السابقة أو من المنظمات التى ترعى المهنة أو من الجهات التى تصدر المعايير فقد أفتهد الباحث لوضع

ثالثاً : تعريف الشك المهني للمراجع الخارجى :

" هو سلوك يتضمن العقلية المتسائلة والحيادية والتي يتعامل بها المراجع الخارجى باستمرار مع حالة المراجعة فى كافة مراحلها سواء كانت تسترعى الشك ، أو لا تسترعى الشك ، ليصل ليقين يسمح له بأبداء رأى يتحمل مسئوليته ، مدعوماً بأدلة مراجعة نتجت عن إجراءات و أحكام حملت صبغة التساؤل والبحث عن الحقيقة "

مع الأخذ في الاعتبار إن كل مراجعة ستحمل شك الحالة إلى جانب شك السمة وعلى المراجع الخارجي أن يقود الشكوك خلال عملية المراجعة بكل مراحلها للوصول ليقين حيادي يسمح له بأبداء رأيه ، فيساعد على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة بشكل علمي

رابعاً : الشك المهني للمراجع الخارجي والثقة : أثارت دراسة ( الابيارى 2013) وجود ارتباط لمحدد عدم المعرفة بثقة المراجع في إدارة عميل المراجعة عند أداء الفحص التحليلي ، حيث تعبر الثقة في إدارة العميل عن مفهوم معقد وغامض لدرجة حالت دون وجود تعريف للثقة يلقي قبولاً ، ويعد توافر قدرأ من مستوى الثقة في إدارة عميل المراجعة ضرورة سيكولوجية لأمكانية أداء مهام الفحص التحليلي ، والتعامل مع مواقف تتصف بالتعقيد والغموض أو عدم التاكيد أو المخاطرة ، ويمكن أن تنمو ثقة المراجع بأدارة العميل إلى مستوى مقبول والوصول إلى هذا المستوى المقبول من الثقة يكون من خلال أضعاف تدريجي لمستوى الشك المهني وصولاً إلى مستوى معتدل فالثقة تعطل الشك حسب قدرها أو مستواها ، ويجب أن يعمل المراجع على ضمان أن الثقة بأدارة عميل المراجعة لا تفسد الشك المهني

حيث يعد الفحص التحليلي إحدى مهام الأداء غير الهيكلية والتي تخضع بشكل كبير لتقدير المراجع الشخصي ، كما تعد مهمة تقدير مدى معقولية أرصدة الحسابات بأستخدام الفحص التحليلي من مهام المراجعة المعقدة ، وتعد ممارسة المراجع للشك المهني عند أداء الفحص التحليلي ضرورة لضمان جودة المراجعة وتتوقف جودة أداء الفحص التحليلي على مستوى ممارسة المراجع للشك المهني ، وتتحقق بممارسة الشك عند مستوى مقبول ، فمستوى الشك المهني المنخفض قد يسبب تغاضي المراجع عن اشارات الخطر ( التقلبات غير العادية في الأرصدة ) Red Flags والتي قد تكشف عنها نتائج إجراءات الفحص التحليلي ، وبما يهدد فعالية الفحص التحليلي والمراجعة ، كما يسبب ممارسة للشك المهني عند مستوى مرتفع أهدار لموارد المراجعة ( الوقت والجهد ) بما قد يؤثر سلباً على جودة المراجعة في المحصلة.

من المتعارف عليه أن الشك المهني للمراجع هو اتجاه فكري نحو تحليل وتقييم أنتقادي لقرائن وأدلة الأثبات خلال أداء اختبارات المراجعة يعكس درجة حساسيته لطبيعة ومدى الأدلة اللازمة لتأييد تأكيدات الادارة بشأن العمليات والأحداث المؤثرة على دلالة وصدق القوائم المالية ، ويقوم على اعتبار احتمال قيام ادارة العميل بتخطي وانتهاك أدلة الحوكمة وأنظمة الرقابة ، وبأمكانية وجود أو حدوث تحريفات في القوائم المالية محل المراجعة ، بغض النظر عن الخبرة والمعتقدات السابقة بشأن مدى نزاهة عميل المراجعة ومدى ما يلتزم به من قواعد الحوكمة ، للثقة عنصرين : الأول : أدراكي يقوم على معرفة المراجع بالعميل والثاني : شعوري يقوم على رغبة - ميل - المراجع للثقة في العميل ومن المعتقد أن قيام ثقة المراجع على العنصر الثاني يفسد الشك المهني .

كما وأنه من الضروري أن يلقي الادراك الوزن الأعلى مقارنة بالشعور عند بناء الثقة ، فعلى سبيل المثال فإن توافر خبرة سابقة بصدق ونزاهة إدارة العميل لا تعني أن لدى المراجع دليل أثبات لصالح الإدارة عند أداء الاستفسارات الناتجة عن نتائج إجراءات الفحص التحليلي وتقود زيادة عنصر الشعور عن عنصر الأدراك إلى زيادة احتمال خداع المراجع ذاتياً ، والذي قد يزيد بدوره من احتمال تغاضي المراجع عن انتهاك الثقة ، حيث تكون استجابة المراجع

لانتهاك الثقة غير مناسبة وتتأثر ثقة المراجع في إدارة العميل عند أداء الفحص التحليلي بمحددات أهمها :

1- خصائص وصفات المراجع مثل نزاعته - ميله- للثقة في ادارة عميل المراجعة.

2- خصائص إدارة عميل المراجعة ، وتشمل عدد من المتغيرات الجاذبة لثقة المراجع بأدارة العميل ، منها أمانة وأتساق سلوك إدارة العميل ، والمشاركة والتعاون مع المراجع ، والاستجابة المناسبة لمتطلبات وأحتياجات المراجع من معلومات وتفسيرات وتبريرات والوضوح وسهولة الاتصال .

3- خصائص علاقة المراجع بالعميل ، وتشمل عدداً من المتغيرات أهمها : طبيعة وطول علاقة الأرتباط بين المراجع والعميل والخبرة السابقة بعميل المراجعة .

وهنا يرى الباحث في ظل عدم توافر أرشادات مهنية لمساعدة المراجع على فهم تلك العوامل التي تؤثر على ثقته في إدارة عميل المراجعة ، أو أدراك علامات الثقة المفرطة ، أو تقدير مستوى الثقة الأمن خاصة مع قلة الأدبيات التي تناقش ثقة المراجع بالعميل والتي يمكن لها مساعدة واضعي المعايير المهنية في تطوير مثل هذا الارشاد المهني قد يعتبر الشك المهني الطريق للوصول للثقة المرجوة بين المراجع وعميل المراجعة حيث أن الممارسة المتزنة والمتزامنة للثقة والشك المهني ستحقق زيادة للكفاءة والفاعلية للمراجعة ككل

ساهمت دراسة عازم (2016) بتوسيع النقاش حول الشكوك المهنية ، وتحفيز منظور أوسع في البحوث التي أجريت بهدف مساعدة المراجعين لتلبية المطالب المستمرة لمستوى عال من التشكك المهني ، وأعتبرت الأدبيات المحاسبية حول الثقة وعدم الثقة على علاقة وثيقة بالشكوك المهنية للمراجع ، حيث تفيد الأدبيات المختلفة في مجموعة من التخصصات بتسليط الضوء على فرص جديدة وتحديات لم يتم التعرف عليها سابقاً في مساعدة للمراجعين لممارسة مستوى عال من التشكك المهني ، وقد تم التمييز بين الثقة وإنعدام الثقة ونلاحظ أن مسألة الشك المهني من المرجح أن تكون بقدر كبير حول عدم ثقة المراجعين بما فيه الكفاية بما يعنى التشكك ولكن يتعلق الأمر بمراجعي الحسابات الذين يثقون بشكل مفرط ، وهناك عدد من الوسائل المثمرة التي يمكن من خلالها تعزيز التشكك المهني ، وشجعت الدراسة على الحذر من أن المستويات الأقل من الثقة في الإدارة ، وزيادة إنعدام الثقة في الإدارة ، قد تكون لها عواقب سلبية غير مقصودة.

لا يزال المراجعون مسؤولون عن عدم وجود شكوك مهنية واضحة في الأحكام والقرارات التي يتخذونها فعلى الرغم من أن المنظمين والمفتشين يشيرون إلى حدوث تحسينات في هذا المجال ، إلا أنهم يلاحظون بوجه عام أنه يلزم بذل المزيد من الجهود ، وبينما نتفق مع الرأي القائل بأن المستويات المرتفعة من التشكك المهني تنطوي على إمكانية تحسين جودة المراجعة ، فإننا ندرك التحديات الكبيرة التي يواجهها المراجعون في تلبية هذه التوقعات ، وأقرت الدراسات كذلك بأن مهنة مراجعة الحسابات تواجه ضغوطاً معاصرة كبيرة في التعامل مع بيئة الأعمال التجارية المتزايدة التعقيد التي تنعكس بشكل واضح في الثقة والتشكك وقد تمتد لتقديم

ضمانات خاصة عند التعامل مع التقديرات المعقدة وعلى الرغم من أن المستويات المرتفعة من التشكك المهني قد تمثل بعض المساعدة في مواجهة هذه الضغوط ، فإنه لا ينبغي أن ينظر إليه على أنه حلاً سحرياً ، وبدلاً من ذلك ، ينبغي النظر إلى مستويات عالية من الشك المهني كجزء من مجموعة من التدابير التي من شأنها أن تشمل تحسين ممارسات مراجعة الحسابات وزيادة تعليم المستخدمين من أجل إدارة ما نعتبره تزايد فجوة توقعات المراجعة في هذا المجال.

وهنا يرى الباحث أن مفهوم الثقة محور اساسى عند تطبيق مبادئ وآليات الشك المهني للمراجع الخارجى لأهمية العلاقة العكسية بين الشك المهني للمراجع والثقة فى إدارة العميل حيث يعبر الشك المهني للمراجع الخارجى عن الناحية الفنية فى أداء مهنة المراجعة فالثقة المبنية على إجراءات الفحص التحليلي والنماذج الكمية لقياس الأخطار واستخدام المؤشرات لا تكفى وحدها لأكتساب الثقة الحقيقية التى تقلص من فجوة التوقعات فى المراجعة فالثقة والتشكك المهني هما جناحى المراجع يجب أن يوازن بينهما لأن ميل المراجع لأحدهما يلقى بظلال سلبية على مهمة المراجعة ، كما أن مفهوم الثقة يعبر عن مزج بين خاصية التانى فى إصدار الأحكام كأحد خصائص الشك المهني للمراجع الخارجى و إجراءات واحكام الشك كأحد محددات الشك المهني للمراجع

### المبحث الثالث : مبادئ وآليات الشك المهني للمراجع الخارجى

مبدأ الأثبات : بمقتضى هذا المبدأ يجب على المراجع أن يقوم بتجميع أدلة الأثبات الكافية وتقييمها لى يصدر حكمه فى مدى عدالة القوائم المالية مستنداً على أساس منطقي ، ويعتبر مبدأ الأثبات مبدأ جوهرى فى اطار الشك المهني للمراجع الخارجى حيث يجب على المراجع أن يبحث عن القرينة أو الدليل فى صورة مستند أو أسلوب أو إجراء أو أى معلومات أخرى يمكن أن تؤثر فى فكره وتقنعه بأبداء رأيه فى مدى عدالة القوائم المالية ، حيث تعتبر أدلة الأثبات الأساس الذى يعتمد عليه المراجع عند أبداء الرأى الذى أعتمد على شكه المهني فى الوصول إليه عن مدى عدالة القوائم المالية ، وتتعدد أدلة الأثبات التى يمكن الاعتماد عليها فى هذا الصدد ، فالمراجع الخرجى قد يلجأ لتعليق حكمه النهائى كوسيلة ضغط على الادارة لمساعدته فى دحض تشككاته

تمثل الهدف الاساسى لهذه الدراسة فى اختبار مدى وجود علاقة بين شك السمات المهني للمراجعين وسلوك المراجعين وبشكل أكثر تحديداً فقد استهدفت الدراسة اختبار أثر الشك المهني على نوعين من السلوك وهما تقييم الأدلة سواء فى ظروف المراجعة التى تستدعى الشك المهني أو الظروف العادية للمراجعة وتوليد البدائل وفى سعى الدراسة لتحقيق هدفها فقد قامت باختبار فرضين من الفروض البحثية يتضح منهما أن الدراسة تتوقع وجود علاقة بين مستوى الشك المهني وسلوك المراجعين سواء عند تقييم الأدلة أو عند توليد التفسيرات البديلة كذلك فقد توقعت الدراسة اختلاف مستوى الشك المهني سوف يودى إلى اختلاف تأثر المراجعين باختلاف ظروف المراجعة ولقد تم اختبار فروض البحث من خلال دراسة تجريبية لعينة من الممارسين للمهنة وتوصلت إلى أن السلوكيات المرتبطة بتقييم الأدلة تتمثل فى رغبة المراجع فى البحث وراء المعلومات والذى أطلقت عليه الدراسة Search Behavior أحياناً أو Information Search فى أحيان أخرى وهو ما عبر عن قدرة المراجع على أكتشاف

الاطع الفعلية Errors والتناقضات فى المعلومات Contradiction Error وأكدت نتائج الدراسة أن الشك المهنى عندما يتم النظر إليه على أنه ناتج من السمات الشخصية للمراجع فإنه سوف يؤثر على سلوكيات وتصرفات المراجع بغض النظر عن ظروف المراجعة ( تستلزم الشك - أو ظروف عادية ) حيث تؤكد نتائج الدراسة أن المراجعين الأكثر شكاً فى ظل ظروف المراجعة العادية أو ظروف المراجعة المولدة للشك قد استطاعوا بالمقارنة بالمراجعين ذوى الشك المهنى المنخفض اكتشاف عدد أكبر من تناقض المعلومات التى تحتوى عليها أدلة الأثبات كما أنهم قاموا بالتركيز بقدر أكبر على الأختبارات الجوهرية وهو ما جعلهم أكثر سعياً للبحث عن المعلومات كذلك فإن المراجعين الأكثر شكاً قدموا عدداً أكبر من التفسيرات البديلة خاصة فيما يتعلق بالأخطاء الفعلية وبرغم أن المراجعين الأكثر شكاً قد اكتشفوا تناقضات وأخطاء فى ظروف المراجعة المولدة للشك إلا أن الوضع قد جاء على العكس تماماً فى ظل الظروف العادية للمراجعة حيث اكتشفت تلك الفئة من المراجعين عدداً أقل من الأخطاء والتناقضات بالمقارنة بالمراجعين الأقل شكاً .

تخفيض أدلة الأثبات المتضاربة مبدأ اساسى للشك المهنى للمراجع الخارجى ، حيث أن توفر الأثبات بدرجة مقبولة لدى المراجع الخارجى يسمح له بتقديم تفسيرات بديلة وقبول بعض التفسيرات دون الحاجة لمزيد من التوضيح ، بل والاهم أن مبدأ الأثبات سيخلق عند المراجع وجهة نظر جديدة بالدفاع عنها سواء كانت مع الادارة أو ضدها فهى فى كلتا الحالتين تقلص من فجوة التوقعات وتحقق قوة لاستقلاليه المراجع الخارجية ، كما أن عدم رد الادارة على تشككات المراجع الخارجى بأدلة أثبات موثقة أو عدم توافر أدلة الأثبات لدحض تشككات المراجع الخارجى المثبتة فى محضر التفاوض يمثل دليل سيؤثر بالتأكيد فى تخفيض مخاطر التقاضى ضد المراجعين الخارجيين من قبل مكلفيهم بالخدمة وهم حملة الأسهم أو أى من المستفيدين من تقريرهم

مبدأ الاستقلال المالى : بمقتضى هذا المبدأ يجب ألا توجد مصالح مالية مباشرة أو غير مباشرة للمراجع الخارجى مع المنشأة التى يراجع حساباتها ، ويقصد بالمصلحة غير المباشرة بأن تكون المصلحة متعلقة بشخص من أحد أقارب المراجع أو العاملين معه فى المكتب ، وعدم وجود المصالح المالية للمراجع مع المنشأة سوف يودى إلى عدم التأثير على استقلاله خاصة من ناحية المظهر ، وبالتالي زيادة الثقة فى مصداقية تقرير المراجع من جانب الأطراف الخارجية المستفيدة من ذلك التقرير ، وقد أهتمت الهيئات المهنية وأراء الكتاب بضرورة توفير الاستقلال المالى للمراجع الخارجى ، وتوضيح الحالات التى يفقد فيها المراجع استقلاله المالى .

لم يتم التوصل الى أى دليل على أن رسوم الخدمات الغير متعلقة بالمراجعة تعوق استقلال المراجعين ، ومع ذلك نجد أن مراجعى الحسابات هم أكثر عرضة لأصدار آرائهم المتعلقة بالاستمرارية للزبائن الذين يدفعون رسوم مراجعة أعلى ، مما يشير إلى أن مراجعى الحسابات يتصرفون باستقلالية أكبر نسبياً تجاه هؤلاء العملاء وتتفق نتائج الدراسة مع أدبيات أخرى تشير إلى أن الحوافز القائمة على السوق ، مثل فقدان السمعة وزيادة مخاطر التقاضى تهيمن على فكر المراجعين مما يزيد من استقلاليتهم بزيادة رسوم المراجعة كدليل على استقلالهم.

وتشير نتائج بعض الدراسات بشكل عام إلى أن اللوائح الأخيرة للجنة الأوراق المالية السعودية القائمة على المخاوف من أن الخدمات غير المتعلقة بالمراجعة تعيق استقلالية المراجعين وهو ما لم تجد الدراسات أى دليل عليه ، الاستقلال المالى للمراجع الخارجى المتشكك أمر بديهى فالمراجع المتشكك يملك المبادئ واليات تسمح له لأول مره من تحديد أتعابه ، ويرى الباحث ان مبادئ وآليات الشك المهني للمراجع الخارجى وسيلة جديدة أو معيار جديد لتحديد حجم الاتعاب فزيادة التشككات ستزيد الاتعاب والعكس

مبدأ العناية المهنية : بمقتضى هذا المبدأ يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية الملائمة عند قيامه بممارسة عمله المهني للحكم على مدى عدالة القوائم المالية للمنشأة التي يراجع حساباتها ، حيث يمكن التعبير عن العناية المهنية الواجبة بأنها الفحص المقبول والمعقول الذي يقوم به المراجع لخدمة عملائه وحمايتهم ، وتستند فكرة تحديد مبدأ العناية المهنية الواجبة على تحديد خصائص ومكونات وتصرفات الرجل المنظم والمسئول ، وتحديد مؤشرات العناية التي يجب أن يبذلها المراجع في الأمور المعتادة ، وتحدد مسؤولية المراجع عن الخطأ بمدى إلتزامه بالمعايير المهنية لعملية المراجعة ، وما بذله من عناية مهنية عند فحص الحسابات ، ويتعرض تطبيق مبدأ العناية المهنية للمشاكل التالية :

- عدم التحديد الواضح لماهية العناية المهنية الملائمة اللازمة خاصة بالنسبة للشق الخاص بالمسئولية القانونية

- صعوبة التحديد الدقيق لفكرة بذل العناية المهنية وذلك بالنسبة للمسئولية التي تتحملها المهنة في تحديد مستويات الأداء بصفة عامة

- لذا يجب على الهيئات المهنية أن تقوم بتحديد المجالات التي تتحقق فيها العناية المهنية اللازمة ، وتلك التي لا تتحقق فيها العناية المهنية حتى يتم تحديد مسؤولية المراجع

وهنا يبرز دور مبادئ وآليات الشك المهني للمراجع الخارجى ليضيف أدلة جديدة على ممارسة المراجع الخارجى لعمله بكفاءة من خلال تشككاته المهنية التي تمثل دليل قاطع على بذله للجهد وللعناية المهنية المطلوبة في المعايير والتي يعد الالتزام بها تقليص لفجوة المعايير

مبدأ التخصص القطاعي : يقصد بهذا المبدأ ضرورة أن يكون لدى المراجع الخارجى المعرفة التامة لطبيعة أحداث المنشأة واثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة ، والوقوف على احتياجات مستخدمي القوائم المالية والتقارير ، وذلك لأن المراجعة ليست غاية في حد ذاتها بل هى وسيلة لتحقيق غاية هدفها خدمة مستخدمي القوائم المالية ، وترجع أهمية مبدأ التخصص القطاعي لأنه من الأمور الهامة للمراجع عند ممارسة عمله المهني في مراحل المختلفة ، ويساعد على تقليل التفاوت بين أدراك المراجع عند أعداد تقريره ، ودرجة أدراك مستخدمي القوائم المالية ، وقد تناولت دراسة (عزيز ، 2003 ) ، حيث بينت الدراسة أن التخصص المهني للمراجع أصبح مثار جدل على مستوى مكاتب وشركات المراجعة وعلى مستوى الباحثين ، حيث إشتغل أدب المهنة على عدد غير قليل من البحوث والدراسات التي إختصت بتقصي ردود أفعال السوق ومدى تقبله للتخصص والتعرف على مواقف وأحكام الأطراف ذات الصلة ،

وقد أكدت الدراسة أن التخصص المهني للمراجع في الصناعة لم تثل إهتمام الباحثين في جمهورية مصر العربية حتى الآن .

- دراسة ( لبيب ، 2005 ) بعنوان " دور التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي – دراسة تطبيقية مقارنة " ، حيث أجرى الباحث دراسة تحليلية لطبيعة ونوعية دور إستراتيجية التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة في الإرتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي ، وذلك من خلال تحليل دور تلك الإستراتيجية على تحسين قدرات المراجع الخارجي على كل من : دقة تقدير المخاطر الحتمية ، جودة قرارات تخطيط عملية المراجعة ، واكتشاف ومواجهة حالات الغش والإحتيال المالي ، وأساليب إدارة صافي الدخل المحاسبي ، وتضييق فجوة التوقعات القائمة من واقع مهنة المراجعة الخارجية

وقدمت دراسة وجهة نظر وأدلة تجريبية ، في ظل ظروف مراجعة مشتركة ، يمنع التخصص الصناعي بعض جوانب الشك المهني للمراجع ، فزيادة خبرة المراجعة المتخصصة ، يمكنهم تطوير معرفة واسعة من التفسيرات للأخطاء و التقلبات غير العادية في القوائم المالية ، فهذه المعرفة إلى جانب الثقة في قدرتهم على تحليل أدلة المراجعة يمنع ميلهم إلى أن يكونوا متشككين عندما لا تتوافر المؤشرات العلنية عن أرتفاع مخاطر الأخطاء ، وعلى الرغم من هذه الظروف – بحكم التعريف – فإن الظروف التي تحوى عرضه أقل من الأخطاء هي نفس الظروف التي زعم PCAOB نفشى عدم كفاية الشك المهني حينما تكون الأخطاء أو الغش مخفى ومن هذه النتائج تتشكل المعضلة الأخلاقية لل PCAOB و بالأخذ في الاعتبار شروط حماية المصلحة العامة وما يقابلها من تخوف من الأحتيال على شركات المراجعة فقد تنبأت الدراسة ووجدت أن جهود شركات المراجعة لتعزيز الشك المهني للمراجع أكثر فعالية للمتخصصين لأن غير المتخصصين يتشككون مهنياً بغض النظر عن جهود شركات المراجعة

ويرى الباحث على أختلاف نتائج الدراسات إلا أنها تتأرجح ما بين طرفين للتخصص القطاعي كلاهما مطلوب بدون أفراط وهو ما يحققه الاطار المقترح للشك المهني المناسب للمراجع الخارجي المتخصص قطاعياً

مبدأ جودة الاتصال :- بمقتضى هذا المبدأ يجب على المراجع أن يتعرف على احتياجات مستخدمى القوائم المالية ، ومراعاة قواعد الإتصال السليم عند أعداد التقرير ، والتعبير عنه فى شكل لغة واضحة ومفهومة بحيث يتناسب مع مستوى أدراك مستخدميه ، ويلبى احتياجاتهم من المعلومات المطلوبة ، وترجع أهمية مبدأ جودة الاتصال فى أن الاتجاهات الحديثة تنظر إلى المحاسبة والمراجعة باعتبارها نظاماً متكامللاً للإتصال ، ويتولى توصيل المعلومات إلى مستخدميهما بهدف التأثير على سلوك المستخدمين بالشكل الأمثل الذى يرى الباحث أن وجود مبدأ الاتصال كأحد مبادئ الشك المهني للمراجع الخارجى يترجم كأفصاح يتم الإتفاق عليه مع الإدارة خلال التفاوض يتيح إتصال بين المراجع الخارجى والمستخدمين للقوائم وللتقارير يقلص من فجوة التوقعات بزيادة جودة الإتصال بين أطراف المراجعة جميعاً وتوفر مبدئ وآليات الشك المهني للمراجع الخارجى آلية جديدة للإتصال يرجى أن يتم إضافتها بالمعايير المهنية لتسمح لكل المراجعين بأستخدامها مما سيزيد من تضييق فجوة الإتصال ألا وهى آلية الأفصاح السردى

أليه الإفصاح السردي عن التشكك : Narrative Disclosure هي آلية موجودة ومتعارف عليها تسمح بالإفصاح عن المعلومات المالية ، وغير المالية على حد سواء ، ويتم استخدامها في إطار التقارير المتكاملة ويمكن استخدامها بشكل مثالي لتحتوي فيما يخص المعلومات غير المالية كل التشككات المهنية التي واجهها المراجع الخارجي سواء كانت تشككات سمه أو تشككات حالة ، وعن الشكوك المهنية التي حققها الباحث ، والطرق والآليات التي استرشد بها ، وصولاً لدحضها ، والإفصاح عن الدور التعاوني الذي لعبته الإدارة عند التفاوض معها قبل إصدار التقرير النهائي لتقليل تشكك المراجع الخارجي حول حالة المراجعة

سعت العديد من الدراسات مثل دراسة البسيوني 2014 إلى معرفة كيفية جديدة لعرض البيانات في ظل عدم التأكد (الشك) في الملاحظات أو الأيضاحات المتممة للقوائم المالية ، وأشارت الدراسة إلى الإفصاح السردي كأحد الأدوات التي تقوم بتوضيح أسباب انخفاض الشهرة ، وذلك بالتطبيق على بعض الشركات البولندية ، وقد تم استخدام أسلوب تحليل المحتوى لمجموعة من الشركات في بولندا والولايات المتحدة وذلك لفهم ما إذا كان هناك أثر على انخفاض الشهرة من خلال الإفصاح السردي

وقد توصلت الدراسة إلى ما يلي : أن استخدام الشركات في بولندا إلى معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) يعد بمثابة مجازفة ، مما قد يؤدي إلى وجود مخاطر تتعلق بتلك الشركات ، وعليه يجب استخدام الإفصاح السردي للإفصاح عن تلك المخاطر ، يجب استخدام الإفصاح السردي من قبل الشركات لتحديد إنخفاض القيمة وذلك من خلال إنخفاض الشهرة

ويرى الباحث في الإفصاح السردي للمراجع الخارجي المتشكك الآلية المثلى ليصل المراجع الخارجي بأبداء رأى مثالي يسمح بالتقرير حتى عن تشككات المراجع وهو ما يمثل معلومات قيمة لكل المحللين الماليين ، والمستفيدين من التقارير والقوائم المالية

آلية الإبلاغ السري المكتوب عن التشككات لأغراض الحوكمة : يجب على مراجع الحسابات:

أ. بذل واجبي العناية والولاء للشركة ، ويكون مسؤولاً عن تعويض الضرر الذي يصيب الشركة أو المساهمين أو الغير بسبب الأخطاء التي تقع منه في أداء عمله وإذا تعدد المراجعون واشتركوا في الخطأ كانوا مسؤولين بالتضامن.

ب. إبلاغ الجهة المختصة في حال عدم اتخاذ مجلس الإدارة الإجراء المناسب بشأن المسائل المثيرة للشبهة التي يطرحها.

يقترح الباحث إضافة بيان للتشككات الموجه لأغراض الحوكمة سوف يتيح للمراجع الخارجي في مقدمته التعليق على الثقة و الاستقلال وتضارب المصالح وهو ما يعتبر أحد أهداف الحوكمة الهامة ويتفعلها سيزيد ذلك من جودة المراجعة ، كما أن إضافة بيان عن التشككات التي أحاطت بعملية المراجعة يوجه بشكل سري إلى المسؤولين عن تطبيق إجراءات الحوكمة داخل المنشأة محل المراجعة إن وجدت ، وذلك البيان للشكوك سوف يتيح للقائمين على إجراءات الحوكمة من تحليل أماكن ومصادر التشككات من خلال تحليل تكرارها عام بعد عام ، مما سيزيد

من فاعلية أنظمة الحوكمة ، الإفصاح السرى عن التشككات فى شكل بيان لأغراض الحوكمة يقلل من تضارب المصالح بزيادة الاستقلال بين الأطراف ، ويعتبر دليل قوى عن مدى مسئولية المراجع الخارجى تجاه عملية المراجعة

ألية الاستعانة بالخبراء : حيث يتم الاستعانة بتلك الآليه بعد قياس مستوى الشك المهنى للمراجع المقترح ليتناسب مع حالة المراجعة ، حيث تسمح هذه الآلية بالاستعانة بخبراء من وزارة العدل كمحاسبين قضائيين أو مراجعيين قضائيين وذلك فى محاولة لأضفاء الصفة القانونية لتشككات المراجع الخارجى ومحاولة إيجاد توصيف قانونى لتلك التشككات ، إلى جانب الهدف الاساسى لهذه الاستعانة بالمراجعين أو الخبراء القضائيين ضمن فريق المراجعة والذى يترك أثر كبير وواضح عند التعامل مع المسئولين عن الحوكمة خاصة فى ظل وجود شكوك جوهرية لدى المراجعين وهو مانصت عليه المعايير المصرية بالاستعانة بالخبراء وهو مايزيد من جودة المراجعة

#### النتائج والتوصيات

- الشك المهنى للمراجع الخارجى يوفر مبدأ الاثبات لمزيد من الاهتمام بأدلة الاثبات مما يلقي بظلال الثقة على دور ومسئوليات المراجع ويعتبر دليل على كفاءته المهنية العالية ليقلص ذلك من العوامل المسببة لفجوة اداء المراجع وكذلك فجوة تباين المعقولية .

- الشك المهنى للمراجع الخارجى يعزز الثقة فى المراجع باتباع مبدأ الاستقلال المالى مما يقوى استقلاليتة وحياديته فى مواجهة الشك فى استقلال المراجع كأحد عوامل فجوة الاستقلال للمراجع

- الشك المهنى للمراجع الخارجى من خلال آليه الإفصاح السردى يقلص من فجوة توقعات تقرير المراجع بأضافة التشككات كمعلومات مكملة ما يعالج قصور الإفصاح المكون الرئيسى فى فجوة معايير المراجعة

- الشك المهنى للمراجع الخارجى يدعم الاتصال من خلال مبدأ جودة الاتصال مما يقلص من عامل الاتصال غير الفعال وبالتالي يقلص من فجوة التوقعات

- الشك المهنى للمراجع الخارجى يوفر مبدأ التخصص القطاعى مما يعطى المراجع فرصة أكبر على التنبؤ بالاستمرارية ليقلص من فجوة المعقولية ويعالج عامل القصور فى التقرير

- الشك المهنى للمراجع الخارجى يعطى للمستخدمين وسيلة جديدة لتقييم واختيار المراجعين تعتمد على مستوى الشكوك المهنية لدى المراجع التى بارتفاعها ستزداد ثقتهم فى تقريره وبانخفاضها يمكن استبداله

- يوصى الباحث بمزيد من الدراسات عن الشكوك المهنية للمراجعين فى الضرائب والمنشآت غير الهادفة للربح والتي بتغير طبيعة معلوماتهم المحاسبية ستتغير شكوك الفاحص الضريبي او المراجع الخارجى واثر ذلك على جودة المراجعة وتضييق فجوة التوقعات فى المراجعة

## المراجع :

اولا: باللغة العربية

الكتب : موسوعة معايير المحاسبة

### الرسائل العلمية

- أحمد ، محي الدين أحمد محمد ، "دراسة تحليلية لمعيار مدى بذل المراجع العناية المهنية الكافية للوفاء بالتزاماته تجاه عملائه والطرف الثالث"، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة – جامعة الإسكندرية، 1999

- إسماعيل ، عاصم المصري ، "إطار مقترح لتقييم دور المتغيرات الشخصية فى تحسين جودة أداء المراجع بالتطبيق على البيئة المصرية – دراسة نظرية تطبيقية"، رسالة ماجستير فى المحاسبة، كلية التجارة بسوهاج – جامعة جنوب الوادي، ٢٠٠٤

- الرئيس ، أحمد عبده حسن ، "دراسة تحليلية اختبارية لمشكلة فجوة التوقعات فى مهنة المراجعة مع إطار مقترح لمعالجتها"، رسالة دكتوراه – كلية التجارة – جامعة الزقازيق، ٢٠٠١

- بركات ، لطفي محمود أحمد ، "تقييم عوامل تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة مع دراسة تطبيقية بالجمهورية اليمنية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة ببورسعيد، جامعة قناة السويس

- عشماوى ، كامل السيد أحمد ، "مدخل التوصيل الفعال كأساس لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة – جامعة القاهرة، ١٤٢٠ هـ، ١٩٩٩
- خالد لبيب 2005 " دور التخصص القطاعي، في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي: دراسة تطبيقية مقارنة " <http://www.mediafire.com/?5ijhrd9hg4ibkhi>
- الدوريات العلمية - البسيوني، هيثم محمد عبدالفتاح 2014 "الإفصاح السردى كأحد أدوات التقارير المتكاملة وأثره على جودة المعلومات المحاسبية : دراسة نظرية تحليلية"، مجلة البحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة - جامعة بور سعيد
- بديع الدين ريشو. 2014 " العوامل المؤثرة في خطر تقاضى المراجع : النتائج والأثار – دراسة تطبيقية " المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، جامعة طنطا ، المجلد الأول ، العدد الأول
- جعفر عثمان الشريف عبد العزيز 2016 " مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة دراسة ميدانية " ، مجلة كلية العلوم والدراسات الإنسانية – جامعة المجمعة- المملكة العربية السعودية
- جمعة ، أحمد حلمي ، "مسئولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة – جامعة عين شمس، العدد الثاني، إبريل 2002
- سامية حسن الطاهر. "أثر تطبيق حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة"- مجلة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2010.
- عائشة عثمان محمد حامد أسعد مبارك حسين. "الالتزام المهني للمراجع الخارجي ودوره في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة."، مجلة جامعة البحر الاحمر، 2014.
- عزيز ، 2003 " أثر التخصص المهني للمراجع الخارجي في الصناعة التي ينتمي عميل المراجعة على تقليل خطر وفشل عملية المراجعة " ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل - جامعته طنطا، كلية التجارة
- غريب ، أحمد محمد لطفي ، "مدخل مقترح لمعالجة فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية في البيئة المصرية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها – جامعة الزقازيق، السنة الحادية والعشرون، العدد الثاني،
- صبيحي ، محمد حسني عبد الجليل "دراسة انتقادية لمعيار المراجعة الدولي الخاص بتقرير المراجع عن القوائم المالية في ضوء المتطلبات التشريعية والمهنية في مصر"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، العدد الأول، ٢٠٠٠

- صبيحي ، محمد حسني عبد الجليل ، "تدعيم استقلال المراجع الخارجي في جمهورية مصر العربية في ظل المتغيرات الحالية ببيئة المراجعة – دراسة تحليلية" ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببناها، جامعة الزقازيق، السنة الحادية والعشرون، العدد الثاني، 2001

- محمود رجب غنيم ، " نحو اطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية " ، مجلة كلية التجارة- جامعة بنها، 2012

- محمود ، سمير عبد الغني ، "دراسة تحليلية لصور إخلال المراجع الخارجي بواجباته المهنية ومسئوليته القانونية تجاهها مع اقتراح إطار لتفعيل الرقابة على أعضاء المهنة"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببناها – جامعة الزقازيق – السنة ٢٢ ، العدد الأول، ٢٠٠2

- منصور عبده حامد عبد الرحمن. " فجوة التوقعات المرتبطة بطبيعة عمل ممارسي مهنة المراجعة". مجلة كلية الدراسات العليا-جامعة دنقلا، 2017

ثانيا : باللغة الانجليزية

## REFERENCES

- **Azim, Mohammad and Jidin, Radzi and Muir, Janine and Harding, Noel** , " A Consideration of Literature on Trust and Distrust as They Relate to Auditor Professional Scepticism" (June 2015). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2627545> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2627545>
- **Bernardi, Richard A.**, " Beyond a Reasonable Doubt: Auditor Confidence versus Audit Effectiveness" (2003). Journal of Accounting Ethics & Public Policy, Vol. 3, No. 1, pp. 49-66. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1095018>
- **Carpenter ,t ., ana J.L . Reimers.** (2011) . " Professional Skepticism - : The effects of a partner's influence and the presence of fraud on auditor's fraud judgment and actions " .Working paper available at ssrn :<http://ssrn.com /abstract=1068942>
- **Chye Koh, Hian, and E-Sah Woo.** "The expectation gap in - auditing." Managerial auditing journal 13.3 (1998): 147-154
- **Colquitt, J.A., Scott, B.A. and LePine, J.A.** 2007, ‘Trust, Trustworthiness, and Trust Propensity: A Meta-analytic Test of their Unique Relationships with Risk Taking and Job Performance’, Journal of Applied Psychology, 92 (4): 909–27

- **DeFond, Mark L. and Raghunandan, Kannan and Subramanyam, K.R.,** "Do Non-audit Service Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going-concern Audit Opinions" (January 2002). USC **Leventhal School of Accounting. Available at SSRN:** <https://ssrn.com/abstract=297747> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.297747>
- **Farag, Magdy S., and Rafik Z. Elias.** "The relationship between - accounting students' personality, professional skepticism and anticipatory socialization." **Accounting Education** 25.2 (2016): 124-138
- **Fullerton , r ., and Durtschi . (2004 ) .** " The effect of professional -- skepticism on the fraud detection skills of internal auditors" , **Working paper available at ssrn :http://ssrn.com/abstract=617062**
- **Guiral, Andrés, and Emiliano Ruiz-Barbadillo.** "Audit report information content and auditor economic independence in credit decisions: An experimental investigation." (2011)**www.ssrn.com**
- **Glover, Steven M., and Douglas F. Prawitt.** "Enhancing auditor - professional skepticism: The professional skepticism continuum." **Current Issues in Auditing** 8.2 (2014): P1-P10
- **Hurtt, R. Kathy.** " Development of a scale to measure professional - skepticism .", **Auditing: A Journal of Practice & Theory.** 29.1 (2010): 149-171
- **Hurtt, R. K., Martha Eining, and D. Plumlee.**" Linking professional - skepticism to auditors' behaviors." **Working paper, (2010)**
- **Jill M. D'Aquila and Kim Capriotti**  
The SEC's Case against California Micro Devices: A Lesson in Using "" Professional Skepticism and Obtaining Sufficient Appropriate Evidence" **Issues in Accounting Education** February 2011, Vol. 26, No. 1, pp. 145-155 <https://doi.org/10.2308/iace.2011.26.1.145>
- **Moore, Don A., et al.,** "Conflicts of interest and the case of auditor independence: Moral seduction and strategic issue cycling.", **Academy of Management Review,** 31.1 (2006): 10-29

- **Payne, E. and Ramsay, R.** (2005) "fraud risk assessments and auditors - professional skepticism" , **Managerial Auditing Journal** , Vol.20 No.3, pp321-330

- **Quadackers, Luc, Tom Groot, and Arnold Wright.** " Auditors' - skeptical characteristics and their relationship to skeptical judgments and decisions." (2009) **available at ssrn:www.ssrn.com/abstract=1478105**

- **L . Koop; W . L- Rennie, M.; emon.**(2006)." Exploring Trust And The Auditor- Client Relationship"

**http://www.yahoo.com/managingaudit/baitingtactic**

- - **Robert L. Braun and H. Lynn Stallworth**

"If You Need Love, Get a Puppy: A Case Study on Professional Skepticism and Auditor Independence" **May 2009**, Vol. 24, No. 2, pp. 237-252 <https://doi.org/10.2308/iace.2009.24.2.23> **Issues in Accounting Education**

- **Steven M. Glover and Douglas F. Prawitt (2014)**" Enhancing - Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum". **Current Issues in Auditing: Fall( 2014)**, Vol. 8, No. 2, pp. P1-P10

## **Other**

- **IFIAR 2015** Inspection Findings Survey Report

**ICAEW Rep 85/16** " Enhancing Audit Quality in the Public Interest: A - Focus on Professional Scepticism" , **Quality Control and Group Audits**