

الأحكام المهنية جوهر المراجعة الخارجية
ورقة عمل

إعداد

أ.د/ عبد الوهاب نصر على

أستاذ المراجعة

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

٢٠٢٤م - ١٤٤٦هـ

ملخص الورقة:

تستهدف الورقة تاصيل مفهوم الأحكام المهنية فى المراجعة الخارجية. وفى سبيل تحقيق هذا الهدف، سوف نعرض لكل من؛ مفهوم وأهمية الأحكام المهنية فى المراجعة الخارجية، محددات سلامة الأحكام المهنية فى المراجعة الخارجية، واخيرا تعريف المراجعة الخارجية من منظور الاحكام المهنية

Abstract:

This working paper aimed to theorizing professional judgements in external audit through discussing, professional judgement, s concept, importance and determinants. we will present external audit concept according to professional judgement, s view.

١ - نحو تأصيل علمى لمفهوم الأحكام المهنية فى المراجعة الخارجية:

استخدمت كلمة الأحكام Judgments لأول مرة فى القرن الثالث عشر لتعبر عن المراتبات التالية؛ (أ) الرأى الذى يعتمد على التفكير المنطقى، (ب) التصرف أو العملية اللازمة لاتخاذ قرار بعد تفكير منطقى، (ج) التصرف الذى يتعلق بالحكم على شخص أو شئ معين، (د) القدرة على اتخاذ قرار جيد بشأن مايجب القيام به (Popa, et al, 2011; Merriam Webster's Dictionary, 2015).

ويقصد بكلمة مهنى Professional العمل الذى يتطلب تعليم، تدريب، ومهارات خاصة، ويتم أدائه بواسطة شخص ينتمى لمهنة معينة، وبما يتفق مع المعايير الأخلاقية والفنية للمهنة (Merriam Webster's Dictionary, 2015).

وقد عَرَفَ (CICA, 1995, P.2) على أنها " تقدير للمخرجات وتقييم نتائج المخرجات، بما يؤدى إلى اتخاذ قرار، أو إختيار بين البدائل". وعرفها (Popa, et al, 2011) الأحكام المهنية بصفة عامة بأنها "عملية تقييم أو تكوين رأى، بما يتفق مع المعايير الفنية والأخلاقية للمهنة، من خلال تطبيق التأهيل والخبرة والمعرفة والمهارات واستخدام التفكير المنطقى لاتخاذ قرار بشأن مايجب القيام به". وبالتالي فإن الأحكام المهنية تهدف إلى تقييم البدائل المتاحة للوصول إلى حكم مهنى سليم، كما أن إصدار أحكام مهنية سليمة يعتمد على مدى توافر القدر الكافى من المهارة والخبرة والمعرفة الجيدة بالمهنة.

وتستخدم الأحكام المهنية فى العديد من المجالات مثل الطب، الهندسة، المحاماة، التعليم، والمحاسبة والمراجعة. وفى مجال المحاسبة، يعرف (Dai, 2010, P. 72) الأحكام المهنية بأنها "العملية التى من خلالها يأخذ المحاسب فى إعتباره بيئة التمويل Financing Environment الحالية والمستقبلية، وخصائص إدارة المنشأة، واستخدام المعلومات المتاحة، وأساليبه المهنية، وقدرته على التحليل المنطقى، واستخدام خبرته المهنية، واختيار المبادئ والطرق لإعداد التقارير المالية، وذلك وفقاً للقوانين و المعايير المحاسبية".

وفي مجال المراجعة، فقد عرف معيار المراجعة الاسترالي (ASA 200) الصادر عن مجلس معايير التوكيد والمراجعة الحكومية الاسترالي عام ٢٠٠٩ (AUASB) الأحكام المهنية^١ بأنها "تطبيق المعرفة Knowledge، والتدريب Training، الخبرة Experience، في إطار قواعد السلوك المهني، ومعايير المحاسبة والمراجعة، بهدف التوصل إلى القرارات المتعلقة بإختيار البديل المناسب لظروف مهمة معينة". وعرفها (سامي، ١٩٨٧) بأنها "إدراك متبصر من جانب مراقب الحسابات يركز على الاجتهاد والقياس على السوابق والتأهيل العلمي والخبرة العملية المتميزة، ويستخدم في مساعدته على اتخاذ قرارات مناسبة عند مواجهة المشاكل والموضوعات المتعلقة بالتقدير أو الحكم عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة" (نقلا عن، حسن، ٢٠٠٥، ص 291).

واتفق معيار المراجعة الدولي (ISA 200) مع دراسة (CICPA, 2015^٢, P. 2) على أن مفهوم الأحكام المهنية يمكن إدراكه من خلال مجموعة من الأبعاد؛ (أ) أن الحكم المهني يجب أن يمارسه مراقب حسابات لديه المعرفة الكافية، والخبرة، والكفاءة المهنية؛ (ب) يجب ممارسة الحكم المهني وفقاً لإطار معايير المراجعة والقوانين واللوائح وقواعد السلوك الاخلاقي وإطار إعداد التقارير المالية وما تتطلبه التنظيمات المهنية الأخرى، (ج) أن الحكم المهني يمارسه مراقب الحسابات في ظل ظروف عدم التأكد وأن مجالات الأحكام المهنية غالباً ما تكون صعبة ومعقدة.

"ويختلف مفهوم الأحكام المهنية عن مفهوم اتخاذ القرار، فالحكم المهني هو العملية التي تؤدي إلى الوصول إلى قرار" (KPMG, 2014, P. 4). فالأحكام المهنية هي "التقييم الموضوعي الذي يسبق تصرف معين، أما القرار Decision فهو ذلك التصرف الذي يتخذه الفرد لأداء بعض المهام أو حل بعض المشاكل، وينطوي على إختيار بين البدائل" (Soloman and Trotman, 2003, P. 396).

ويخلص الباحث مما سبق إلى أنه مازال هناك جدل حول تعريف الحكم المهني في المراجعة الخارجية. ويرى الباحث أنه يمكن تعريفه بأنه "تقييم موضوعي للبدائل المتاحة من قبل مراقب حسابات لديه القدر الكافي من المهارات والخبرات والمعرفة بأعمال المراجعة بما يؤدي إلى إختيار بين البدائل والوصول إلى قرار".

^١ مجلس معايير التوكيد والمراجعة الحكومية الاسترالي Australian Government Auditing and Assurance Standards Board (AUASB)

^٢ ميز (Snieszak and Henry, 1989) بين ثلاثة أنواع من المهام عند اتخاذ القرارات بصفة عامة: مهام المعرفة Knowledge Tasks، ومهام التخمين Guesses Tasks، ومهام التقدير أو الحكم الشخصي judgments Tasks. وتكون المهمة إحدى مهام المعرفة إذا كان متخذ القرار متأكداً تماماً من نوعية ردود الأفعال للقرار الذي تم اتخاذه، كلما قاربت المهمة على الإنتهاء. أما إذا كان متخذ القرار في حالة عدم تأكد كامل من ردود الأفعال لقراره، بالرغم من اقتراب المهمة على الإنتهاء، فإن تلك المهمة تكون إحدى مهام التخمين. وبين هذين النقيضين تقع مهام التقدير أو الحكم الشخصي، فمن المتوقع في مثل هذه المهام أن ينخفض عدم التأكد لدى متخذ القرار تدريجياً. دون أن يختفي تماماً. بخصوص ردود الأفعال للقرار الذي تم اتخاذه كلما اقتربت المهمة على الإنتهاء (مهنا، ١٩٩٢، ص ٢٦٣)

^٣ مجمع المحاسبين القانونيين الصينيين The Chinese Institute of Certified Public Accountants (CICPA)

^٤ أشار معيار المراجعة الدولي (ISA 200; A23) إلى أنه لا يمكن تفسير متطلبات السلوك الاخلاقي ومعايير المراجعة خلال عملية المراجعة بدون تطبيق المعرفة والخبرة اللازمة للحكم على الحقائق والظروف (IAASB, 2009).

٢- أهمية الأحكام المهنية فى المراجعة الخارجية:

إن الهدف من دراسة الأحكام المهنية هو فهم وتحسين جودة عملية اتخاذ القرار (Brown- Liburd, et al, 2015)، وكفاءة وفعالية الممارسة المهنية لمراقبى الحسابات (CICA, 1995). وتعد الأحكام المهنية التى يصدرها مراقب الحسابات أحد أهم مؤشرات (محددات) جودة المراجعة (CICPA, 2015; ICAS, 2012; Wedemeyer, 2010)، وبالتالي تنبع أهمية الأحكام المهنية فى المراجعة الخارجية من أهمية تأثيرها على جودة المراجعة. وفى هذا السياق، فقد أشارت الإصدارات المهنية والدراسات السابقة (ISA^٥ Wedemeyer, 2010 , Soe et 200; Emerkelly, 2022, AU-C sec.200 al.2022;) إلى أهمية الأحكام المهنية وأثرها الإيجابى على كفاءة وفعالية المراجعة. فعلى سبيل المثال، إذا غالى مراقب الحسابات فى تقييم خطر الرقابة، يودى ذلك إلى اعتماده على هيكل الرقابة الداخلية بأقل من اللازم Under reliance، وإجراء اختبارات إضافية أو زيادة فى حجم العينة، بما يؤثر سلباً على كفاءة المراجعة. كما أن تقييم خطر الرقابة بأقل مما يجب يودى إلى زيادة الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية، وعدم القيام بإجراءات مراجعة كان يجب عليه ادائها للحصول على أدلة كافية، بما يؤثر على فعالية^٦ المراجعة. أضف إلى ذلك أن عملية المراجعة تعتمد بصورة أساسية، فى جميع مراحلها، على إصدار الأحكام المهنية وتكوين الرأى الفنى اعتماداً على مجموعة من أدلة الإثبات القادرة على اقناع مراقب الحسابات بصحة ودقة وسلامة المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية (عبد الفتاح، ٢٠٠٧)، وبالتالي فإن إصدار مراقب الحسابات لأحكام مهنية سليمة يؤثر إيجاباً على كفاءة وفعالية المراجعة (Bowrin and King, 2010).

ومن ناحية مكتب المراجعة ومراقب الحسابات نفسه، فإن وجود المقومات الأساسية اللازمة لإصدار أحكام مهنية سليمة؛ مثل المعرفة والخبرة، والكفاءة المهنية، والالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة، وقواعد السلوك الاخلاقى، واليات وسياسات رقابة الجودة يؤثر إيجاباً على جودة المراجعة، ومن ثم تفادى التعرض للدعاوى القضائية، وارتفاع خطر التقاضى، والافلاس والتوقف عن ممارسة النشاط.

ومن ناحية أصحاب المصالح، فإن إصدار أحكام مهنية سليمة يودى إلى تحسين جودة المراجعة، التى تعمل على الحد من فجوة التوقعات بين مراقبى الحسابات وأصحاب المصالح، حيث تنعكس على الثقة والمصادقية فى القوائم المالية، والقرارات الاقتصادية التى يتخذها أصحاب المصالح (المحجوب، ٢٠١٢).

وتجدر الإشارة إلى ضرورة ترشيد وجودة الحكم المهني فى المراجعة، حيث يترتب على عدم ترشيده بعض الصعوبات والمشاكل التى من أهمها؛ صعوبة إجراء المقارنات بين آراء مختلف مراقبى الحسابات نظراً لوجود احتمالات مختلفة تبعاً للحكم المهني لكل منهم، صعوبة

^٥ الاصدار بمعيار مراجعة امريكي (AU-C sec 220) " رقابة الجودة على التكليف بالمراجعة بما يتفق مع معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً Quality Control for an Engagement Conducted in Accordance With Generally Accepted Auditing Standards", (ASB, 2012), <https://www.aicpa.org>

^٦ يرتبط مفهوم الكفاءة Efficiency بصفة عامة بمدى تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً بأقل تكلفة ممكنة. وفى مجال المراجعة، يعبر مفهوم الكفاءة عن تحقيق مراقب الحسابات لأهداف عملية المراجعة بأقل تكلفة مراجعة ممكنة.

^٧ بصفة عامة، "يرتبط مفهوم الفعالية Effectiveness بمدى تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً. فإذا تم الوصول إلى تلك الأهداف أو أفضل منها، أمكن وصف القائم على الأداء بأنه فعال" (عبد العال و السوافيرى، ٢٠٠٣، ص ٢٥٩). وفى مجال المراجعة، يعبر مفهوم الفعالية عن تحقيق مراقب الحسابات للهدف من عملية المراجعة مع التزماته بالمعايير وقواعد السلوك المهني (McNellis , 2011; Bowrin and King, 2010).

تدريب مراقبي الحسابات الجدد، صعوبة تحديد مسئولية مراقب الحسابات إذا تعرض للمساءلة القانونية تجاه أصحاب المصالح (المحجوب، ٢٠١٢).

٣- محددات سلامة الأحكام المهنية في المراجعة الخارجية:

لقد استخدمت الإصدارات المهنية والدراسات السابقة (CICA, 1995; Emerkelly, 2022, Soe et al. 2022 Ashton and Ashton, 1995; Yankova, 2015; CICPA, 2015) العديد من المقاييس لقياس مدى سلامة (جودة) الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات مثل الإجماع، الدقة، الثبات، الاتساق، ومدى التزام مراقب الحسابات بمعايير المراجعة. ويشير الإجماع **Consensus** إلى الاتفاق بين مراقبي الحسابات حول الأحكام المهنية التي يتم إصدارها تجاه مشاكل أو مهام معينة خلال ممارستهم لأعمالهم المهنية (Ashton and Ashton, 1995؛ مجاهد، ٢٠٠٢). إلا أنه من الصعوبة تحقيق الاتفاق المطلق بين مراقبي الحسابات في مهمة معينة من مهام المراجعة، وذلك بسبب تفاوت كفاءتهم المهنية، ووجود مجموعة متنوعة من الممارسات والطرق المحاسبية المقبولة، والتغيرات المستمرة في بيئة المراجعة (مجاهد، ٢٠٠٢، ص ٢٢١). أما الدقة **Accuracy** فتشير إلى مدى توافق الأحكام المهنية التي يصدرها مراقبو الحسابات تجاه مشاكل أو مهام معينة مع الحقائق **Facts** والمعايير ذات الصلة (Ashton and Ashton, 1995; Yankova, 2015).

ويستخدم مقياس **الاتساق Consistency** لقياس سلامة الحكم المهني الذي يصدره نفس مراقب الحسابات تجاه موضوعين مختلفين **different issues** في نفس مجال المراجعة (CICPA, 2015; Yankova, 2015). على سبيل المثال، عندما يقوم مراقب الحسابات بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية فلا بد أن يكون متسقاً مع الحكم المهني المتعلق بكمية وجودة أدلة الإثبات الملائمة والكافية ذات الصلة بتقييم هذه المخاطر (CICPA, 2015). أما الثبات **Stability** فيستخدم لقياس العلاقة بين الحكم المهني، الذي يتم إصداره تجاه مشاكل أو مهام معينة، ونفس الحكم في نقاط زمنية مختلفة، أي ثبات الحكم خلال الزمن (Ashton and Ashton, 1995; CICPA, 2015)، أي يكون الحكم المهني أكثر ثباتاً، عندما يصدر مراقب الحسابات نفس الحكم المهني على مدار نقاط زمنية مختلفة وفي نفس الظروف. وقد أشارت الإصدارات المهنية (ISA 200; AU-C sec. 200) إلى أنه يمكن قياس سلامة الأحكام المهنية بمدى التزام مراقب الحسابات بمعايير المراجعة في إصدار أحكامه المهنية، أي الاستناد إلى ما إذا كان الحكم الذي أصدره مراقب الحسابات يعكس تطبيقاً يفي بمعايير المراجعة، وما إذا كان الحكم ملائماً للحقائق والظروف المعروفة لدى مراقب الحسابات ومتوافقاً معها حتى تاريخ إصدار تقرير المراجعة (ISA 200, A26).

ويؤيد الباحث هذا المقياس لتقييم مدى سلامة (جودة) أحكام مراقبي الحسابات. ويكمن السبب الرئيسي وراء ذلك في أن أحد التعريفات الهامة لجودة المراجعة، والتي نص عليها معيار الجودة الأمريكي (QC Sec. 10)، يتمثل في الالتزام بمعايير المراجعة المهنية والتي تعبر عن مستويات الجودة المقبولة فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية والخدمات الأخرى التي يؤديها مراقبو الحسابات. وقد اتفق مع هذا التعريف العديد من الدراسات (e.g.; Copley and Doucet, 1993; Wedemeyer, 2010). أي أن معايير المراجعة تعد المقياس **Benchmark** الذي إذا التزم به مراقب الحسابات في أدائه وإصداره لأحكامه المهنية، أدى ذلك إلى تحسين جودة المراجعة.

وفيما يتعلق بمحددات سلامة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات، يتفق الباحث مع بعض الدراسات السابقة (e.g., Bonner, 2008; Soe et al.2022, Nelson and Tan, 2005; Mala and Chand, 2015) على تجميع محددات سلامة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات في ثلاث مجموعات؛ المجموعة الأولى؛ مرتبطة بمراقب الحسابات نفسه، والمجموعة الثانية؛ مرتبطة بمهمة المراجعة Audit Task، والمجموعة الثالثة؛ مرتبطة ببيئة المراجعة Audit Environment، وهذا ما سيعرض له الباحث ببعض التفاصيل كالتالي:

١/٣ - المحددات المرتبطة بمراقب الحسابات نفسه:

يتفق البعض (Wang, et al, 2015; Popova, 2013; Nurim and Harjanto, 2011; Soe et al., 2022, Kramer, et al, 2015; Plumlee, et al, 2015) على أن أهم هذه المحددات؛ المعرفة والخبرة، التنمية المهنية المستمرة، طول فترة الارتباط بالعمل، والتخصص الصناعي.

وبشأن المعرفة والخبرة، فقد اهتمت العديد من الدراسات (e.g., Popova, 2013; Bol, et al, 2015; Cahan and Sun, 2015; Chung and Monroe, 2000; Wutipphan, et al, 2015; Libby and Luft, 1993) بالبحث في أثر خبرة مراقب الحسابات على سلامة أحكامه المهنية. واتفق البعض (Chung and Monroe, 2000; Wang, et al, 2015) على أهم الأسباب التي يمكن أن تفسر التأثير الإيجابي للعلاقة بين خبرة مراقب الحسابات وجودة (سلامة) أحكامه المهنية. فالخبرة تُمكن مراقبي الحسابات من تطوير هيكل المعرفة المخزنة في الذاكرة Knowledge stored in memory، والذي يُمكنه من استدعاء المعلومات الهامة والضرورية عند أداء مهامه وإصدار أحكامه المهنية، وذلك على عكس مراقبي الحسابات المبتدئين (الأقل خبرة).

كما أن الخبرة تؤدي إلى تطوير قدرة مراقبي الحسابات على تشغيل المعلومات، وتساعد على إجراء المقارنات المنطقية بين البدائل المختلفة، وفهم والتفاعل مع بيئة المراجعة، وتجعل مراقبي الحسابات أكثر قدرة على الحصول على الأدلة الكافية والملائمة. كما أنهم يستغرقون وقتاً أقل في تفسير أحكامهم المهنية. إلا أن الخبرة تزداد أهميتها عند أداء المهام الأقل هيكليةً (Less Structured) (Hamilton and Wight, 1982; Abdolmohammadi and Wright, 1987; Bonner, 1990; Wang, et al, 2015).

وفي نفس السياق، يمكن تفسير التأثير الإيجابي لخبرة مراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية من ناحية المدخل الإدراكي والسلوكي لمراقب الحسابات. فقد اتفق (Bedard, 1989; Moroney and Carey, 2011) على أنه وفقاً للمدخل الإدراكي Cognitive Approach، توجد اختلافات في المعرفة بين الأكثر والأقل خبرة من مراقبي الحسابات، وهذه الاختلافات يمكن أن تؤدي إلى اختلاف في الأحكام المهنية بين مراقبي الحسابات الأقل والأكثر خبرة. ولكن وفقاً للمدخل السلوكي Behavioral Approach، فإن مراقبي الحسابات

^٨ المهام الأقل هيكلية Less Structured Tasks هي الأكثر تعقيداً وتكون فيها المشكلة غير مُعرّفة والبدائل غير محددة وتحتاج إلى الحكم المهني والتوجيهات. أما المهام المهيكلية More Structured Tasks هي الأقل تعقيداً وتكون فيها المشكلة مُعرّفة جيداً والبدائل محددة والتي تحتاج إلى القليل من الحكم المهني (Abdolmohammadi and Wright, 1987).

^٩ وفقاً للمدخل الإدراكي، فإن عملية التفكير والمعرفة هي التي تحدد سلوك الإنسان، أما المدخل السلوكي يفترض أن العوامل الخارجية البيئية هي المسؤولة عن سلوك الإنسان (Bedard, 1989).

الأكثر خبرة لا يختلفون في سلوكهم عن مراقبي الحسابات الأقل خبرة. ولاحظ (Bedard, 1989) أن مراقبي الحسابات الأكثر خبرة لديهم أداء أفضل من مراقبي الحسابات الأقل خبرة، إلا أن المعرفة Knowledge يمكن أن تعطى تفسيراً أفضل للاختلافات في أدائهم. ووفقاً للدراسات التي استخدمت المنهج التجريبي (e.g., Libby and Frederick, 1990; Ho and May, 1993; Yen, 2012; Frederick, 1990; Yen, 2012) إلى أن مراقبي الحسابات الأكثر خبرة لديهم الفهم الكافي لأخطاء القوائم المالية، كما أن لديهم القدرة على تجميع الأدلة التي تفسر هذه الأخطاء. وقد توصل هؤلاء الباحثين إلى أن مراقبي الحسابات الأكثر خبرة يمكنهم اتخاذ قرارات سليمة في وقت أقل من الأقل خبرة أي أنهم الأكثر كفاءة. وقد اعتمد (Ho and May, 1993) على كل من مراقبي الحسابات (الأكثر خبرة) والطلبة (الأقل خبرة) في تحليل حالتين، الأولى تحتاج إلى معرفه في المراجعة، والثانية لا تحتاج إلى هذه المعرفة. وتوصلت الدراسة إلى أنه لا توجد اختلافات جوهرية بين مراقبي الحسابات والطلاب في قراراتهم في ظل الحالة التي لا تتطلب معرفة في المراجعة، بينما توجد إختلافات جوهرية في الحالة التي تحتاج إلى معرفة في المراجعة.

ونخلص مما سبق إلى أن مراقب الحسابات الذي لديه خبرة في أداء تكليف المراجعة، يكون لديه هيكل معرفه مسبقه يمكنه من زيادة فعاليته في اتخاذ القرارات أكثر من مراقب الحسابات الأقل خبرة. وبالتالي تؤثر الخبرة إيجاباً على سلامه الأحكام المهنية. وبشأن **التنمية المهنية المستمرة**¹⁰، اتفقت العديد من الهيئات المهنية (IAASB, 2010; ASB, 2012; IAESB¹¹, 2017; GCPA¹², 2003) على أهمية التدريب والتعليم المستمرين، باعتبارهما محوري التنمية المهنية. فقد أكد AICPA، من خلال معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS، على ضرورة توافر الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات، الذي يقوم بممارسة المهنة، والتي تتحقق من خلال الخبرة العملية والمعرفة العلمية، والتي يمكن اكتسابها من خلال التعليم والتدريب المستمرين. فقد اهتمت الإصدارات الدولية (ISQC 1; ISA 220)، بمطلب التعليم والتنمية المهنية، وذلك في سياق اهتمامها بالرقابة على جودة المراجعة، من خلال الزام مكاتب المراجعة بوضع الآليات والسياسات والإجراءات اللازمة للإرتقاء بالكفاءة المهنية للعاملين بها لضمان جودة الخدمات التي يقدمونها. وأيضاً قام مجلس معايير

¹⁰ تُعرف التنمية المهنية المستمرة (CPD) Continuous Professional Development بأنها التعليم والتطوير الذي يعمل على تنمية ومتابعة الكفاءة المهنية التي تمكن المحاسبين المهنيين من الإستمرار في أداء أعمالهم بكفاءة (IAESB, 2017).

¹¹ مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي International Accounting Education Standards Board (IAESB) هو كيان مستقل يعمل على تطوير معايير التعليم وتقديم إرشادات لكى يستخدمها اصحاب المصالح مثل مقدمى خدمات التعليم، الجامعات، المنظمون، المحاسبون، الموظفون، الجهات الحكومية.

¹² هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي Gulf Cooperation Council Accounting and Auditing Organization (GCPA)، تلتزم الهيئة بشكل أساسي بقيادة وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، وفقاً لأفضل المعايير والممارسات الدولية. كما تلتزم الهيئة بالعمل على توحيد مقومات المهنة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الحضور الإقليمي والدولي من خلال التعاون مع الهيئات المهنية والمنظمات الدولية ذات العلاقة بالمهنة، المساهمة في التنمية الاقتصادية وتنمية الموارد البشرية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، تقديم الخدمات الاستشارية والمهنية للأعضاء، المساهمة في تنمية المعرفة المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة من خلال إصدار النشرات والدراسات وتشجيع البحوث. <http://www.gccao.org/ar>

التعليم المحاسبي الدولي (IAESB, 2017) بإصدار عدة معايير^{١٣} تهتم بالتعليم المحاسبي للطلبة في مرحلة الدراسة ومرحلة ما بعد التخرج، والتي تهدف إلى تخفيض الاختلافات الدولية المتعلقة بتأهيل وعمل المحاسب المهني، وتسهيل التنقل الدولي للمحاسب المهني، وتوفير معايير دولية يمكن الرجوع إليها لقياس مدى التزام المؤسسات التعليمية بمتطلبات معايير التعليم الدولي المحاسبي، والتي تساعد بالضرورة على قياس كفاءة المخرجات. كما أكدت هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي (GCPA, 2003) على أهمية الارتقاء بمستوى الأداء المهني وإعداد وتنفيذ برنامج التعليم المستمر، وأن هذا الهدف يعد أحد المقومات الأساسية للارتقاء بالمهنة.

وقد اختبرت العديد من الدراسات العلاقة بين التنمية المهنية المستمرة لمراقبي الحسابات وقدرتهم على إصدار الأحكام المهنية واتخاذ القرارات (e.g., Farrell and Hill, 2012; Nurim and Harjanto, 2015; Plumlee, et al, 2014; Soe et al. 2022, Plumlee, et al, 2014). وأشارت دراسة (Hannimitkulchai and Ussahawanitchakit, 2016) إلى أهمية تدريب مراقبي الحسابات على التشغيل الذهني للمعلومات وأساليب التفكير، بما يدعم قدرته على ممارسة الشك المهني^{١٤} والاختيار الدقيق للتفسيرات، ومن ثم زيادة قدرته على إصدار أحكام مهنية سليمة.

كما توصلت دراسة (Nurim and Harjanto, 2015) إلى أن التعلم من خلال التغذية العكسية Outcome Feedback Learning يمكن أن يحسن دقة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات بشأن تقييم الرقابة الداخلية، حيث تعمل هذه الطريقة على بناء هيكل معرفي ملائم لمراقبي الحسابات الأقل خبرة، بما يمكنهم من إصدار أحكام مهنية أكثر دقة. وقد اتفق البعض على أن التعلم المستمر يساعد على الفهم الكافي لأخطاء القوائم المالية، والقدرة على تجميع الأدلة التي تفسر هذه الأخطاء، وإصدار أحكام مهنية سليمة في الوقت المناسب (Mansouri, et al, 2009; Chen, et al, 2008).

وقد أكدت بعض الدراسات (e.g., Farrell and Hill, 2012; Hannimitkulchai and Ussahawanitchakit, 2016) على أهمية مواكبة مراقب الحسابات لبيئة الأعمال الحديثة، من حيث التطورات التكنولوجية التي طرأت على هذه البيئة، وذلك من خلال التعليم والتدريب المستمر الذي يُمكن مراقب الحسابات من مواكبة تلك التطورات.

وفي بيئة الممارسة المصرية، لا يوجد تنظيم المهني يحتوي على هيكل محدد عام للمعرفة التي يجب أن يكتسبها المرشحون لدخول المهنة قبل السماح لهم بمزاولة المهنة. وبالتالي توجد فجوة بين ما يتم تدريسه بكليات التجارة وبين أساليب الممارسة المهنية. كما أن التطورات التي

^{١٣} معايير التعليم المحاسبي الدولي هي، المعيار رقم (١) : متطلبات الالتحاق ببرامج التعليم المحاسبي، المعيار رقم (٢): التطوير المهني الأولي- محتوى برامج تعليم المحاسبة المهنية، المعيار رقم (٣): التطوير المهني الأولي – المهارات المهنية والتعليم العام، المعيار رقم (٤): التطوير المهني الأولي – القيم والاخلاقيات والمواقف المهنية، المعيار رقم (٥): التطوير المهني الأولي- متطلبات الخبرة العملية، المعيار رقم (٦): التطوير المهني الأولي- تقييم القدرات والكفاءة المهنية، المعيار رقم (٧): التطوير المهني المستمر- برنامج التعليم مدى الحياة، المعيار رقم (٨): متطلبات الكفاءة لمهنة المراجعة.

^{١٤} لا يوجد اتفاق على تعريف محدد للشك المهني. فقد عرفه (Cushing, 2003) على أنه ميل الفرد ليكون دقيقاً بصورة نسبية عند تقييم المخاطر الخاصة به بدلاً من أن يكون ذا مستوى ثقة مرتفع، أو يكون مصدراً للشك بصورة كبيرة الأمر الذي يؤدي للتحيز بصورة متوقعة. أما (Hurtt, 2007) عرف الشك المهني بأنه ميل الأفراد إلى تأجيل الاستنتاجات للدرجة التي توفر عندها الأدلة الدعم الكافي لبديل معين أو تفسير معين مقارنة بالآخرين (زيتون، ٢٠١٦، ص ١٢)

لحقت المقررات الدراسية لم يصبحها تطور مماثل في بيئة الممارسة المصرية (رزق، ٢٠١٤). وأشارت دراسة (يوسف، ٢٠١١) إلى أن الاداء الحالى لمراقب الحسابات يحتاج إلى تطوير حتى يستطيع مقابلة الاحتياجات المتطورة لمستخدمي المعلومات. وأوصت بضرورة التدرج في تطبيق برنامج التعليم المهني المستمر في مصر، بحيث يكون من الملزم في البداية تبنى برنامج تعليم مهني مستمر غير الزامي، ثم التدرج بعد فترة إلى مرحلة التعليم المهني المستمر الإلزامي.

نخلص مما سبق إلى أن التنمية المهنية المستمرة تمكن مراقب الحسابات من تطوير خبراته العملية ومعرفته العلمية، وزيادة قدرته على ممارسة الشك المهني، واستخدام أساليب التفكير التي تساعد على أداء الإجراءات التحليلية بفعالية، والفهم الكافي لأخطاء القوائم المالية، والقدرة على تجميع الأدلة التي تفسر هذه الأخطاء، بما ينعكس إيجاباً على كفاءته المهنية أو المحافظة عليها، ومن ثم تحسين جودة أحكامه المهنية.

وبشأن **طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل**^{١٥}، وفقاً لمعيار جودة المراجعة الأول (ISQC1, 2009)، يجب على مكاتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات الحماية اللازمة للحد من تهديدات الاعتياد Familiarity Threats، ومن طول المدة التي يقوم فيها مراقب الحسابات بمراجعة نفس المنشأة. وأكد المعيار على ضرورة تدوير شريك التكليف Engagement Partner والمسؤولين عن فحص جودة المراجعة وذلك للشركات المسجلة بالبورصة، وذلك بعد فترة محددة تنفيذاً للمتطلبات الأخلاقية لممارسة المهنة. كما قضى قانون Sarbanes Oxley في القسم رقم ٢٠٣ بضرورة التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات بعد مرور خمس سنوات، وأيضاً نص القانون في القسم ٢٠٧ على ضرورة تغيير مكتب المراجعة بعد مرور سبع سنوات من تاريخ بداية تقديم الخدمة (غنيم، ٢٠١٢).

وقد ايدت العديد من الدراسات (e.g.; Stefaniak, et al, 2009; Kramer, et al, 2011; Chi, 2011; Velte and Freidank, 2015) موضوع تدوير مراقب الحسابات، واتفقت هذه الدراسات على أن تدوير مراقب الحسابات له تأثير إيجابي على حكمه المهني ومن ثم على جودة المراجعة ككل. كما أن طول ارتباط مراقب الحسابات بالعميل يؤثر سلباً على الاستقلال ومستوى الشك المهني الذي يمارسه، فهناك علاقة عكسية بين طول ارتباط مراقب الحسابات بالعميل واستقلاله، وخاصة في ظل تقديم مراقب الحسابات لخدمات أخرى بخلاف المراجعة.

وقد ايدت دراسة (Ebimobowei and Keretu, 2011) دور تدوير مراقب الحسابات في تحسين جودة الحكم المهني ومن ثم جودة المراجعة، إلا أنها أشارت إلى أن تدوير مراقب الحسابات سوف يؤدي إلى زيادة تكاليف المراجعة. وبالتطبيق على بيئة الممارسة المصرية، فقد توصل (عبد الله، ٢٠٠٤) إلى أن هناك العديد من التهديدات التي يمكن أن تؤثر على استقلالية مراقب الحسابات ومن ثم على سلامة أحكامه المهنية، والتي من أهمها طول فترة ارتباطه بالعميل.

^{١٥} مدة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل يقصد به عدد السنوات التي يقوم المكتب خلالها بمراجعة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة (Ebimobowei and Keretu, 2011).

ومن ناحية أخرى خلصت بعض الدراسات (Geiger and Raghunandan, 2002; Carcello and Nagy, 2004; Dattin, 2017) إلى محدودية دور تدوير مراقب الحسابات في دعم جودة أحكامه المهنية، فطول ارتباط مراقب الحسابات بالعمل يؤدي إلى الفهم الكافي لعمليات المنشأة وهيكل الرقابة الداخلية بها، وطبيعة نشاط العميل، والقطاع الصناعي الذي يعمل به، والقدرة على اكتشاف التحريفات الجوهرية، وفهم مدى قدرة العميل على الاستمرارية، ويترتب على ذلك انخفاض خطر فشل المراجعة، وزيادة جودة الأحكام المهنية ومن ثم جودة المراجعة. وقد أيدت دراسة (Manry et al, 2008) هذه النتائج، وأشارت إلى أن انخفاض الاستقلال يرتبط بالصفات الشخصية لمراقب الحسابات وليس بطول فترة الارتباط مع العميل.

وقد خلصت إحدى الدراسات التي أجريت في بيئة الممارسة المصرية (غالي، ١٩٩٦) إلى أن طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعمل يهدد استقلاله وموضوعيته ونزاهته عند أدائه عمله المهني، ومن ثم يؤثر على سلامة أحكامه المهنية وجودة عملية المراجعة ككل. واوصت الدراسة بالتغيير الإلزامي لمراقب الحسابات بعد فترة مناسبة من الوقت. واتفقت دراسته (الشريف، ٢٠١٣) مع هذه النتائج، حيث أكدت على أن تطبيق سياسة التغيير الإلزامي له تأثير جوهري على مستوى جودة المراجعة.

نخلص مما سبق إلى أن طول ارتباط مراقب الحسابات بالعمل يعد أحد المحددات الهامة لسلامة الأحكام المهنية ومن ثم جودة المراجعة، إلا أن هناك اختلافاً بين الدراسات السابقة في اتجاه هذا التأثير. فقد أيد بعضها أن طول ارتباط مراقب الحسابات بالعمل من كونه يؤدي إلى الفهم الكافي لعمليات المنشأة وهيكل الرقابة الداخلية بها، وطبيعة نشاط العميل، والقطاع الصناعي الذي يعمل به، والقدرة على اكتشاف التحريفات الجوهرية، وفهم مدى قدرة العميل على الاستمرارية، ومن ثم سلامة الأحكام المهنية وزيادة جودة المراجعة. ولم يؤيد البعض الآخر من الدراسات طول ارتباط مراقب الحسابات بالعمل من كونه يؤثر سلباً على الاستقلال ومستوى الشك المهني الذي يمارسه مراقب الحسابات، ومن ثم سلباً على سلامة أحكامه المهنية. ويتفق الباحث مع هذا الرأي، حيث تحتاج بيئة الممارسة المهنية إلى دعم الاستقلال والشك المهني لدى مراقب الحسابات.

وبشأن **التخصص في صناعة العميل**^{١٦}، فوفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA 315)، على مراقب الحسابات الحصول على الفهم الكافي للمنشأة وبيئتها، ويؤثر هذا الفهم في أحكامه المهنية خلال عملية المراجعة ككل^{١٧}. وركزت العديد من الأبحاث (e.g.; Dunn and Mayhew, 2004; Hegazy, et al, 2015; Jaggi, et al, 2015; Lee, et al, 2015) على دراسة التخصص في صناعة العميل وعلاقته بسلامة الأحكام المهنية ومن ثم جودة المراجعة. وخلصت إلى أن مراقب الحسابات المتخصص في صناعة العميل يمتلك القدرة

^{١٦} يعرف مراقب الحسابات المتخصص بأنه ذلك المراقب الذي لديه القدر الكافي من التدريب والخبرة العملية الذي يسمح باداء أعمال المراجعة في قطاع محدد من القطاعات التي يخدمها مكتب المراجعة الذي يعمل به (Hegazy, et al, 2015).

^{١٧} يؤثر **الفهم الكافي للمنشأة وبيئتها** في الحكم المهني الذي يصدره مراقب الحسابات. فعلى سبيل المثال، تحديد الأهمية النسبية وتقييم ما إذا كان الحكم بشأن الأهمية النسبية يبقى مناسباً مع تقدم عملية المراجعة، اعتبار مدى ملاءمة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية ومدى كفاية الإفصاحات في القوائم المالية، تقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، مثل ملاءمة الافتراضات والافقرارات الشفوية والتحريرية للإدارة (عبد الفتاح، ٢٠٠٧، ص ٨٦)

والمهارة والمعرفة الشاملة عن قطاع معين بحيث تمكنه من وضع آلية أو نظام لأفضل الممارسات في هذا القطاع، ودراسة وتحليل الجوانب الإدارية للعمليات ونزاهة الإدارة والمنافسة في بيئة العمل (المصدر، ٢٠١٣، ص ٥١)، والالتزام بمعايير المراجعة وممارسة الحكم المهني بطريقة أكثر فعالية، زيادة قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف التحريفات الجوهرية^{١٨} والعمليات غير العادية في القوائم المالية وتقييمها (Dunn and Mayhew, 2004; Jaggi, et al, 2015).

كما أوضحت دراسة (Hogan and Jeter, 1999) أن التخصص يؤدي إلى زيادة الحصة السوقية لمكتب المراجعة من قطاع معين، وزيادة الأرباح لكل من مكتب المراجعة والعمل، وزيادة جودة المراجعة. ويخلص الباحث إلى أن التخصص الصناعي يحقق العديد من المزايا التي تمكن مراقبي الحسابات من إصدار أحكاماً مهنية سليمة ومن ثم تحسين جودة المراجعة.

وبالتطبيق على بيئة الممارسة المصرية، فقد توصلت دراسة (سعيد، ٢٠١٤)، من خلال إجراء دراسة ميدانية على ٧٥ مراقب الحسابات و ٧٥ باحث أكاديمي، إلى أن التخصص الصناعي يمكن مراقب الحسابات من مواجهة مخاطر استخدام التجارة الإلكترونية وبالتالي زيادة جودة أحكامه المهنية. كما أن التخصص الصناعي يؤدي إلى زيادة آتاعب المراجعة نظراً لزيادة جودة الخدمة المقدمة. كما توصلت دراسة (الابيارى، ٢٠٠٨) إلى وجود تخصص قطاعي لبعض مقدمي خدمة المراجعة ممن ينتمون لمكاتب مراجعة كبيرة، وسيطرة عدد محدود من مراقبي الحسابات على خدمة المراجعة بما يعكس ضعف الوضع التنافسي بسوق خدمة المراجعة في مصر.

نخلص مما سبق إلى أن التخصص الصناعي لة العديد من المزايا التي قد تؤثر إيجاباً على سلامة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات. وأنه من المهم تأهيل مراقبي الحسابات والفاحصين وتدريبهم وفقاً للتخصص الصناعي بحيث تتوافر لديهم الخبرات والمهارات والمؤهلات اللازمة لإصدار أحكام مهنية سليمة.

٢/٣ - المحددات المرتبطة بمهمة المراجعة:

تُعرف المهمة **Task** بأنها جزء من العمل المكلف به شخص معين، وأن خصائص هذه المهمة قد تختلف من مهمة إلى أخرى (Mala and Chand, 2015; Bonner, 1999). وقد اختبرت العديد من الدراسات كيف يمكن أن تتأثر سلامة (جودة) الأحكام المهنية بخصائص المهمة مثل تعقد المهمة، ضغط الموازنة التقديرية للوقت، وآتاعب المراجعة.

وبشأن تعقد مهمة المراجعة، فقد حظى موضوع تعقد المهمة^{١٩} باهتمام العديد من الباحثين في مجالات علم النفس، والإداره، والمراجعة (Audenaert, e.g., Farkas, 2013; Speier, 2003).

^{١٨} يتوقف وقوع أو حدوث التلاعب Fraud على توافر ثلاثة شروط أو محددات وهي، الدافع، الفرصة، والتبرير. بمعنى أنه لوقوع التلاعب يلزم أن يتوافر لدى مرتكبه دافعاً أو حافزاً لارتكابه، أو أنه يتعرض لضغوط تجعله يتجه لارتكاب التلاعب. ولكي يتحول هذا الدافع إلى واقع يجب أن تكون هناك إمكانية أو فرصة لذلك، بمعنى أن تكون آليات ووسائل الرقابة الداخلية ضعيفة. وأخيراً فإن = الفرد الذي يتوافر لديه دافع أو فرصة لارتكاب التلاعب، إذا ما كان قادراً على تبرير التلاعب، فإن احتمال أو إمكانية وقوع التلاعب تكون كبيرة (على، ٢٠٠٥، ص ٢٦).

^{١٩} تعددت التعريفات الخاصة بتعقد المهمة في مجال المراجعة، حيث قام (Abdolmohammadi and Wright, 1987) بتعريف درجة تعقد المهمة وفقاً لنوع المهمة ذاتها، حيث يمكن تصنيف المهام إلى ثلاثة أنواع: مهام مهيكلة Structured Tasks، ومهام شبه مهيكلة Semi-Structured Tasks، ومهام غير مهيكلة Unstructured Tasks. وفي المهام المهيكلة تكون المشكله روتينيه ومُعَرَفه جيداً، كما تكون البدائل محدده وواضحه جداً، وتحتاج القليل من

وفي مجال المراجعة، فقد اهتمت العديد من الأبحاث (e.g.; Yen, 2012; Bowrin and King, 2010; Abdolmohammadi and Wright, 1987; Chung and Monroe, 2000). بدراسة موضوع تعقد المهمة. وبالرغم من أهمية تأثير مستوى تعقد المهمة على سلامة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات، إلا أن الأبحاث التي تختبر العلاقة المباشرة بين تعقد مهمة المراجعة وحكمه المهني قليله، حيث يلعب مستوى تعقد المهمة دوراً في بعض أبحاث المراجعة لتفسير بعض العلاقات والنتائج المتناقضة. اتفق البعض (Abdolmohammadi and Wright, 1987; Yen, 2012) على أن درجة تعقد المهمة تعتبر محدداً للعلاقة بين مستوى خبرة مراقب الحسابات وجودة أدائه وحكمه المهني، حيث تؤثر درجة تعقد المهمة سلبياً على سلامة حكمه المهني، إذا كان مستوى خبرته منخفضاً. كما توصل (Chung and Monroe, 2000) إلى أن مستوى تعقد المهمة يؤثر على مستوى ثقة مراقبي الحسابات في دقة حكمهم المهني. ففي المهام البسيطة، يكون مراقبو الحسابات أكثر ثقة في دقة حكمهم المهني ولذلك يرتفع تقييمهم لمستوى الثقة. أما في المهام المعقدة، فيكون مراقبو الحسابات أقل ثقة في دقة حكمهم المهني ولذلك ينخفض تقييمهم لمستوى الثقة في دقة حكمهم المهني.

وقد تناولت العديد من الدراسات (e.g.; Tan, et al, 2002; Gul et al., 2013; Chung and Monroe, 2001; Mohd-Sanusi and Mohd-Iskandar, 2007; Bowrin and King, 2010) بعض العوامل التي يمكن أن تؤثر في العلاقة بين درجة تعقد مهمة المراجعة وجودة الحكم المهني والتي من أهمها؛ المهارة، المعرفة، النوع، الدافعية، والمساءلة. وفي هذا الصدد، اختبرت دراسة (Tan, et al, 2002) تأثير المساءلة Accountability والمعرفة Knowledge معاً على العلاقة بين تعقد المهمة وفعالية أداء مراقب الحسابات. وتوصلت إلى أن هناك علاقة عكسية بين تعقد المهمة وفعالية الأداء، إذا كان لدى مراقب الحسابات مزيج من انخفاض في مستوى معرفه وارتفاع مستوى المساءلة، أو ارتفاع في مستوى المعرفة وانخفاض مستوى المساءلة.

واختبر البعض (Chung and Monroe, 2001; Gul et al., 2013) تأثير النوع ومستوى تعقد المهمة على أداء مراقب الحسابات. وتوصل إلى وجود علاقة عكسية بين تعقد المهمة وجودة أداء مراقبي الحسابات الذكور، وعلاقة طردية بين تعقد المهمة وجودة أداء مراقبي الحسابات الإناث. وتوصل البعض (Bonner, 1994; Bowrin and King, 2010) إلى أن هناك علاقة عكسية بين تعقد المهمة وفعالية أداء مراقبي الحسابات وذلك عند المستويات المنخفضة من المهارة، وعلاقة طردية عند زيادة الدافعية.

نخلص مما سبق إلى أهمية دراسة تعقد مهمة المراجعة نظراً لأهمية تأثيرها على سلامة الحكم المهني، ومن ثم على جودة عملية المراجعة. وبصفة عامه يؤثر مستوى تعقد المهمة سلباً على سلامة الحكم المهني مراقب الحسابات. فكلما زادت درجة تعقد المهمة كلما

الحكم المهني. أما المهام شبه المهيكله فتكون المشكله فيها مكرره ومُعَرَفه وتتوافر الإرشادات اللازمه لأدائها. كما تكون البدائل محدده وواضحه، وتحتاج إلى الحكم المهني. أما المهام غير المهيكله فتكون المشكله فيها غير مُعَرَفه والقليل من الإرشادات يكون متاحاً، كما تكون البدائل غير محدده وغير مُعَرَفه، وتحتاج درجة أكبر من الحكم المهني والتوجيهات. وبالتالي تختلف درجة تعقد المهمة باختلاف نوع المهمة. حيث تتراوح درجة تعقد المهمة من الارتفاع إلى الانخفاض باختلاف نوع المهمة من غير مهيكله إلى مهيكله. وعرف (Bonner, 1994, P.214) تعقد المهمة من خلال بعدين هما صعوبة المهمة Task Difficulty وهيكل المهمة Task Structure. وتشير صعوبة المهمة إلى مقدار المعلومات والإجراءات اللازمه لأداء المهمة. أما هيكل المهمة فيشير إلى وضوح المعلومات من حيث تعريف المشكله والبدائل المتاحة ومدى الحكم المهني المطلوب".

انخفضت جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات، ومن ثم جودة المراجعة. وبشأن ضغط موازنة الوقت^{٢٠} Time Budget Pressure، فقد أشارت العديد من الدراسات والأبحاث السابقة (e.g; Broberg, et al, 2017; Hyatt and Taylor, 2013; Bowrin and King, 2010) إلى أهمية تأثير ضغط موازنة الوقت^{٢١} على سلامة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات، لأنه يحد من فرصة أدائه للمزيد من الإجراءات والحصول على الأدلة الكافية اللازمه لإصدار أحكام مهنية سليمة، وإبداء الرأي في التقارير المالية، وبالتالي تنخفض جودة المراجعة. وايد البعض (Liyanarachchi and McNamara, 2008; Broberg, et al, 2017) وجهة النظر هذه حيث أشار إلى أن ضغط موازنة الوقت يحدد جودة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات، وذلك لسببين: الأول، أن موازنة الوقت صعبة التحقق تعوق مراقب الحسابات عن أداء بعض إجراءات المراجعة الضرورية. والثاني، أنه يصعب التنبؤ بتأثير ضغط موازنة الوقت على جودة الأحكام المهنية ومن ثم على جودة المراجعة. وفي هذا الصدد، قامت دراسة (Waggoner and Cashell, 1991) باختبار تأثير ضغط موازنة الوقت على أداء مراقبي الحسابات، بإجراء تجربته شارك فيها ٢٥ مراقب الحسابات من فئة Staff Auditors. وتوصلت الدراسة إلى أنه كلما زاد الوقت المسموح به كلما زاد عدد اختبارات المراجعة، وارتفعت جودة أحكامهم المهنية. أيضاً يزداد مستوى ثقة مراقبي الحسابات في أدائهم لتكليف المراجعة كلما زاد الوقت المسموح به لأداء التكليف. ويتضح من هذه النتائج أن ضغط الوقت قد يكون له تأثير سلبي على كفاءة أداء مراقبي الحسابات. كما ايد البعض (McNamara and Liyanarachchi, 2005; Broberg, et al, 2017; Hyatt and Taylor, 2013; Bowrin and King, 2010) هذه النتائج. نخلص مما سبق إلى أن زيادة ضغط الوقت يمثل أحد العوامل الهامة التي قد تؤثر سلباً على سلامة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات، لأن ضغط الوقت يقيد فرصتهم في أداء المزيد من الإجراءات الهامة والحصول على الأدلة الكافية واللازمة لإصدار أحكام مهنية سليمة، وبالتالي تنخفض جودة المراجعة.

٣/٣- المحددات المرتبطة بالبيئة الخارجية لمراجعة القوائم المالية:

يتفق البعض (Bronson, et al, 2017; Boone, et al, 2011; Soe et al, 2022; Sun and Liu, 2011; Soobaroyen and Chengabroyan, 2006) على أن أهم هذه المحددات؛ المساءلة القانونية، الضغوط التنافسية، الالتزام بمعايير المراجعة. بشأن المساءلة القانونية، يعتمد مستخدمو القوائم المالية (أصحاب المصالح) على القوائم المالية عند اتخاذ قراراتهم (الاستثمار أو الاقتراض..)، حيث يتوقع مستخدمو القوائم المالية من مراقب الحسابات اكتشاف والتقرير عن، أية تحريفات جوهرية في القوائم المالية. وعند حدوث خسائر مالية لهم بسبب اعتمادهم على القوائم المالية، توجه اصابع الاتهام إلى مراقب الحسابات وترفع الدعاوى القضائية ضد مكتب المراجعة (Bronson, et al, 2017; Boone, et al, 2011). وذكرت دراسة (Palmorse, 1998) أن السبب في زيادة خطر المساءلة القانونية

^{٢٠} وفقاً لدراسة (Ordonez and Benson, 1997) يعرف ضغط الوقت بصفة عامه على أنه " قيود الوقت التي ينتج عنها شعور بالتوتر والضغط Stress والتي تخلق الحاجة إلى التأقلم مع محدودية الوقت (P.122). ووفقاً لدراسة (Dezoort and Lord, 1997) يمكن تعريف ضغط موازنة الوقت على أنه "قيود الوقت الناتجة عن محدودية الموارد المخصصة لأداء مهام معينة" (P. 45).
^{٢١} تتحدد على أساس عدد الساعات اللازمه لأداء تكليف المراجعة.

ضد مكتب المراجعة هو فشل مراقب الحسابات في أداء عمله والذي يعنى وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية (فودة، ١٩٩٧، ص ٣٧٨).
ويترتب على الدعاوى القضائية ضد مكتب المراجعة زيادة في التكاليف من نواحي متعددة. حيث يتحمل مكتب المراجعة تكاليف لمواجهة هذه الدعاوى، مثل اتعاب المحامين والتعويضات الناتجة عن الحكم القضائي، أيضاً يتحمل المكتب خسائر نتيجة فقدته جزء من إيراداته بسبب ضياع جزء من وقته في متابعة الدعاوى القضائية، بالإضافة إلى فقد السمعة المهنية وما يترتب عليها من فقد عملاء المكتب وإنخفاض في حجم أعمال المكتب (Houston, et al, 2005; Gu and Ho, 2015).

وقد اختبرت العديد من الدراسات (e.g., Sun and Liu, 2011; Boone, et al, 2011; Houston, et al, 2005) علاقة ارتفاع الدعاوى القضائية وأثرها على سلامة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات ومن ثم جودة المراجعة. واتفق البعض (Carterella, et al, 2011; Boone, et al, 2010; al) على أن المساءلة القانونية تعد حافزاً لمكتب المراجعة ولمراقبي الحسابات للالتزام بمعايير المراجعة وممارسة الحكم المهني بكفاءة وفعالية، وذلك للعمل على تقديم خدمات ذات جودة عالية، والحفاظ على ثقته عملاء المكتب وسمعة المكتب وتقليل خطر المساءلة القانونية. ومن ناحية أخرى، تعتبر أحد المؤشرات السلبية لجودة المراجعة، فكلما زاد عدد القضايا المرفوعة ضد المكتب، كلما كان ذلك مؤشراً سلبياً لجودة المراجعة.

وبالتطبيق على بيئة الممارسة المصرية، توصلت دراسة (طلبة، ٢٠٠٢)، من خلال اجراء دراسة ميدانية، إلى أن هناك زيادة في موافقة مراقبي الحسابات على قبول تحريفات جوهرية في القوائم المالية إذا واجه بمستوى منخفض لخطر المساءلة القانونية (اي الاستسلام لضغط الإدارة، وإلغاء بعض الإجراءات من برنامج المراجعة)، وهذه التحريفات الجوهرية التي لم يفصح عنها مراقب الحسابات تؤدي إلى رفع دعاوى قضائية ضد مراقبي الحسابات الذين اصدروا أحكاماً مهنية غير سليمة بشأن صدق وعدالة القوائم المالية.

نخلص مما سبق إلى أن السبب في زيادة خطر المساءلة القانونية ضد مكتب المراجعة هو فشل مراقب الحسابات في أداء عمله، ويترتب على الدعاوى القانونية ضد المكتب العديد من الخسائر مثل تحمل المزيد من التكاليف، وفقد السمعة المهنية وعملاء المكتب. إلا أن البعض أشار إلى أن زيادة الدعاوى القانونية قد يعد حافزاً لمكتب المراجعة ومراقب الحسابات للالتزام بمعايير المراجعة، ومن ثم تحسن جودة أحكامه المهنية، ومن ثم جودة المراجعة.

وبشأن الضغوط التنافسية بين مكاتب المراجعة، تتميز بيئة المراجعة بزيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على أكبر عدد ممكن من العملاء، ولذلك تسعى مكاتب المراجعة إلى تقديم خدمات ذات جودة مرتفعة وبأقل تكلفة ممكنة (Wang, et al, 2014). وقد اهتمت الابحاث السابقة (e.g.; Gerakos and Syverson, 2015; Soobaroyen and Chengabroyan, 2006; Bierstaker, et al, 2006; Soe et al., 2022, Newton, et al, 2013) بدراسة أثر المنافسة في سوق المراجعة على سلامة الأحكام المهنية وجودة المراجعة. وقد جاءت نتائج الدراسات متضاربة في هذا المجال. فقد أيد البعض (Bierstaker, et al, 2006; Newton, et al, 2013) التأثير السلبي للمنافسة بين مكاتب المراجعة على جودة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات، حيث اتفقت هذه الدراسات على أن المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة تؤدي إلى زيادة الضغط على مكاتب المراجعة لتخفيض أتعاب عملية المراجعة Fee Pressure بما يؤدي إلى زيادة ضغط الموازنه التقديرية للوقت،

ولمقابلة هذا الضغط يلجأ مراقبو الحسابات إلى تخفيض إجراءات مراجعة هامة وضرورية لإصدار أحكام مهنية سليمة.

وهناك اتجاه آخر من الدراسات يؤيد العلاقة الايجابية بين المنافسة بين مكاتب المراجعة وجودة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات. وفي هذا الصدد، اتفق البعض (Copley and Doucet, 1993، راضى، ١٩٩٨) على أن المنافسة تدفع مراقبي الحسابات إلى الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني بما يؤثر ايجاباً على جودة أحكامهم المهنية.

نخلص مما سبق إلى أن بيئة المراجعة تتميز بزيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة، وهناك اتجاه من الدراسات يؤيد التأثير السلبي للمنافسة بين مكاتب المراجعة على سلامة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات، حيث تؤدي المنافسة إلى تخفيض إجراءات مراجعة هامة وضرورية نتيجة لزيادة ضغط الاتعاب. وهناك اتجاه آخر يؤيد العلاقة الايجابية بين المنافسة بين مكاتب المراجعة وسلامة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات، من كونها تعمل كحافز لمكاتب المراجعة لتقديم خدماتها بجودة أعلى في ظل البيئة التنافسية.

وبشأن الالتزام بمعايير المراجعة، يعد التزام مراقب الحسابات بمعايير المراجعة أحد العناصر الهامة اللازمة لتحسين جودة الأحكام المهنية ومن ثم جودة المراجعة، ويلزم أن تتم عملية المراجعة طبقاً لمعايير وإرشادات المراجعة، بما يحقق عنصرى جودة الاداء، الكفاءة والفعالية معاً. وقد اتفق البعض (e.g., ICAEW, 2009; KPMG, 2009; CICA, 1995; Hassink, 2010; CICPA, 2015). على أن التزام مراقب الحسابات بمعايير المراجعة يؤثر ايجاباً على سلامة أحكامه المهنية، ومن ثم على فعالية المراجعة. حيث اتفقت هذه الدراسات على أن التزام مراقبي الحسابات بتنفيذ أعمالهم وفقاً لمعايير المراجعة فى جميع مراحلها بداية من قبول التكليف وإنهاءً بإبداء الرأى يؤثر ايجاباً على سلامة أحكامهم ومن ثم التقرير بشأن صدق وعدالة القوائم المالية وسلامتها فى التعبير عن المركز المالى للمنشأة ونتيجة نشاطها بشكل كفاء وفعال (KPMG, 2009 ; ٢٠٠٨، الجلال). وإذا لم تتوافر القواعد والمعايير اللازمة لمعرفة ما يجب أدائه، فى هذه الحالة سيتم الإعتماد على الحكم الشخصى بصورة كاملة Pure Judgement (CICA, 1995). وأشارت دراسة (ICAEW, 2009) إلى أن معايير المراجعة تعد جزءاً هاماً من أدوات مراقب الحسابات، ولا بد من تطبيق هذه المعايير فى ظل النزاهة المهنية والمعايير الأخلاقية.

واتفق البعض (e.g.; Hassink, 2010; Copley and Doucet, 1993) على أن معايير المراجعة قدمت بعض الارشادات لمراقب الحسابات التى تقوده إلى تحقيق وفورات فى التكلفة، نتيجة خفض موازنة الوقت، مثل استخدام العينات الإحصائية فى المراجعة، وبالتالي يؤثر التزام مراقب الحسابات بالمعايير إيجاباً على جودة المراجعة. ويؤثر التزام مراقب الحسابات بمعايير المراجعة إيجاباً على كفاءة المراجعة. إلا ان البعض (Hassink, 2010) لم يؤيد هذه العلاقة، حيث تهتم مكاتب المراجعة باقتصادات عملها والتى تتعلق بالتكلفة والعائد، وتلك الاهتمامات قد تؤثر على تبنى وتنظيم معايير المراجعة نتيجة لإختلاف عبء التكاليف عند تطبيق تلك المعايير. وأضاف (Hassink, 2010) أن هناك عدة اسباب لعدم الإلتزام بالمعايير، ومن أهمها، مواجهة مراقبي الحسابات بالتضارب فى المصالح، أو عدم الإهتمام بتطبيق المعايير، أو لأسباب الكفاءة وضغط الوقت، أو أن يكون ليس لدى مراقبي الحسابات المعرفة الكافية بمتطلبات المعايير.

نخلص مما سبق إلى أن الالتزام بمعايير المراجعة يعد أحد المحددات الهامة لسلامة الحكم المهني. وأن هناك اتجاهين من الدراسات؛ اتجاه يؤيد التأثير الإيجابي للعلاقة بين التزام مراقب الحسابات بمعايير المراجعة لسلامة أحكامه المهنية من كونها توفر القواعد وإرشادات اللازمة لمعرفة ما يجب أدائه خلال مراحل عملية المراجعة. وهناك اتجاه آخر يؤيد التأثير السلبي لهذه العلاقة لأن الالتزام بمعايير المراجعة تؤدي إلى زيادة الوقت اللازم لأداء المراجعة، بما يؤثر سلباً على كفاءة المراجعة.

٤- مفهوم المراجعة الخارجية من منظور الاحكام المهنية:

من المتفق عليه مهنيًا أن المراجعة الخارجية عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للدلالة الخاصة بمزاعم (تأكيدات) الإدارة بالقوائم المالية لتحديد مدى تمثيلها مع إطار اعداد القوائم المالية المطبق وتوصل النتائج لمستخدمي القوائم المالية المعنيين. وثمة وجهة نظر أخرى (IAASB,2024,Soe et al.,2022, Emerkelly,2022) ترى انه يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها سلسلة متصلة منطقية من الاحكام المهنية بدءاً من قبول التكاليف مروراً بالتخطيط والتنفيذ وصولاً لمرحلة ابداء الرأي وتوصيله عبر تقرير المراجعة النمطي.

ويرى هؤلاء الكتاب ان كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة تنطوي على عدد كبير من الاحكام المهنية سواء في مرحلة قبول التكاليف او التخطيط او التنفيذ او بلورة النتائج وابداء الرأي وحيث ان حودة هذه الاحكام ترتبط ايجابا بجودة المراجعة فمن المنطقي ان تكون المراجعة الخارجية سلسلة متصلة ومنطقية من الاحكام المهنية. والان نطرح سؤالاً منطقياً: اذا كان الامر كذلك فما هي اهم مجالات البحث المحاسبي في هذا المجال مستقبلاً؟

والاجابة هناك مجالات كثيرة اهمها ما يلي:

- اثر السمات السلوكية لمراقب الحسابات على جودة احكامه المهنية
- اثر رقمنة عمليات عميل المراجعة على جود الاحكام المهنية لمراقب الحسابات
- اثر اعتماد مراقب الحسابات على تقنيات الزكاء الاصطناعي على جودة احكامه المهنية
- المقدرة التقييمية الاضافية للافصاح عن معلومات دقة حكم مراقب الحسابات على الاستمرارية
- المحددات غير الكمية لجودة الاحكام المهنية لمراقب الحسابات

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- الجلال، أحمد محمد صالح، أهمية الرقابة على جودة تنفيذ عملية المراجعة. شئون العصر- اليمن.
- المحجوب، محمود جمعة عمر، إطار مقترح لتطوير دور معايير المراجعة الدولية في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة- مصر.
- حسن، دينا زين العابدين سعيد، ارتباط جودة الاحكام الشخصية للمراجع بقدته على تبرير قراراته، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة- مصر، ٣ (يوليو): ٢٩١-٣٠٣.
- سالم، ابراهيم طة عبد الوهاب، نحو تحقيق فعالية وكفاية المراجعة من خلال متطلبات معايير المراجعة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، ١٩ (٣): ١-٥١.
- طلبة، علي ابراهيم. نموذج مقترح لدراسة علاقة مخاطر المقاضاة بجودة المراجعة، دراسة ميدانية على مكاتب المحاسبة والمراجعة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة.
- مجاهد، سمير مرتضى محمد. إطار مقترح لتطوير مداخل ترشيد الحكم المهني بغرض زيادة فعالية أعمال المراجعة في ضوء التغيرات الاقتصادية المعاصرة. الفكر المحاسبى- مصر.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Abdolmohammadi, M.; A. Wright. 1987 *An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgments. The Accounting Review.* 62(1): 1-14.
- ASB. 2012, *Quality Control for an Engagement Conducted in Accordance with Generally Accepted Auditing Standards*, Auditing Standards Board, Statement on Auditing Standards (AU-C Sec. 220), New York, NY: AICPA.
- ASB. 2012. *A Firm's System of Quality Control*, Auditing Standards Board, Statement on Auditing Standards (QC 10). New York, NY: AICPA.
- Ashton R. H. and A. H. Ashton. 1995. *Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing* (Cambridge Series on Judgment and Decision Making) Hardcover – September 29.
- AUASB. 2009. *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with Australian Auditing Standards*. Australian Auditing and Assurance Standards Board. Auditing Standards, (ASA 200). Available at: <https://www.legislation.gov.au/Details/F2009L04064>.
- Bedard, J. 1989. Expertise in Auditing: Myth or Reality. *Accounting, Organizations and Society*. 14 (1/2): 113-132

- Bierstaker J. L. and J. C. Thibodeau. 2006. *The effect of format and experience on internal control evaluation*. Managerial Auditing Journal. 21(9): 877-891.
- Bol, J. C. and C. Estep, F. Moers, and M.E. Peecher. 2015. *The Role of Tacit Knowledge in Auditor Expertise and Human Capital Development*. Available at: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2288866>
- Bonner S.E. 2008. *Judgment and Decision making in accounting*. Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall.
- Bonner S.E. and B. L. Lewis. 1990. *Determinants of Auditor Expertise*. Journal of Accounting Research. 28:1-20
- Boone, N., S. Colombage, S. and A. Gunasekarage. 2011. *Block shareholder identity and firm performance in New Zealand*. Pacific Accounting Review 23 (2): 185 - 210.
- Bowrin, A. R. and J. II. King. 2010. *Time pressure, task complexity, and audit effectiveness*. Managerial Auditing Journal. 25(2): 160-181.
- Broberg, P., T. Tagesson, D. Argento and O. Gyllengahm. 2017. *Martensson. Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden*. Journal of Management & Governance. 21(2): 331-350.
- Bronson, S. N., A. (Al) Ghosh and C. E. Hogan. 2017. *Audit Fee Differential, Audit Effort, and Litigation Risk: An Examination of ADR Firms*. Contemporary Accounting Research, 34(1):83-117.
- Brown-Liburd, H., H. Issa, D. Lombardi. 2015. *Behavioral Implications of Big Data's Impact on Audit Judgment and Decision Making and Future Research Directions*, Accounting Horizons. 29(2):451.
- Cahan S.F. and J. Sun., 2015. *The effect of audit experience on audit fees and audit quality*. Journal of Accounting, Auditing and Finance. 30(1): 78-100.
- Casterella, J. R; K.L. Jensen and W.R. Knechel. 2010. *Litigation Risk and Audit Firm Characteristics*. Auditing: A Journal of Practice & Theory 29(2):71-82.
- Chung, J. 2000. *The Effects of Experience and Task Difficulty on Accuracy and Confidence Assessments of Auditors*. Accounting and Finance. 40: 135-152.

- Chung, J. and G. S. Monroe 2001. *Research notes on the effects of gender and task complexity on an audit judgment*. *Behavioral Research in Accounting*, 13: 111-125.
- CICA. 1995. *Professional Judgment and The Auditor*. The Canadian Institute of Chartered Accountant , Available at:
<https://docs.google.com/file/d/0B2ccgmZijI4UODkxODbjZDAtY2VmNC00YzBkLTkzOWMtN2Q5YmQwNjRkZTRm/edit?hl=en&pli=1>
- CICPA. 2015. *Guidance on Professional Judgment for CPAs*. The Chinese Institute of Certified Public Accountants. Available at:
<http://www.cicpa.org.cn/introcicpa/laws/201505/W020150513370220774305.pdf>
- Copley, P. A. 1993. *The impact of competition on the quality of governmental audits*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 12(1):88- 98
- Copley, P. A. and M. S. Doucet. 1993. Auditor tenure, fixed fee contracts, and the supply of substandard single audits. *Public Budgeting & Finance* 13 (3): 23-35.
- Dai, X. 2010. Study in relative problems about the accountant professional judgment ability, *International Journal of Economics and Finance*. 2(3): 72-75.
- DeZoort, F.T. and A.T. Lord. 1997. A review and synthesis of pressure effects research in accounting. *Journal of Accounting Literature*. 16: 28-85.
- Emerkelly (2022). New Guide on Professional Judgement for Auditors: Finanacial repoting council (FRC), June.
- Farrell, C.and D. Hill. 2012. Time for change: traditional audit or continuous improvement?. *Anaesthesia*. 67(7):699-702.
- GCPA. 2003. *Economic Report*, Gulf Cooperation Council Accounting and Auditing Organization. Gulf Cooperation Council
- Gerakos, J.and C. Syverson, 2015. *Competition in the Audit Market: Policy Implications*. Available at:
<http://faculty.chicagobooth.edu/chad.syverson/research/auditioncompetition.pdf>
- Gul, F., D. Wu, D. and Z. Yang, Z. 2013. Do individual auditors affect audit quality: evidence from archival data. *The Accounting Review* 88 (6):1993 – 2023.

- Hamilton, R. E., and W. F. Wright. 1982. Internal Control Judgments and Effects of Experience: Replications and Extensions. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 756-765.
- Hannimitkulchai, K. and P. Ussahawanitchakit. 2016. Continuous audit development and audit survival: Evidence from tax auditors in Thailand. *The Business & Management Review*. 7.5: 487-498
- Hassink, H., R. Meuwissen and L. Bollen. 2010. Fraud detection, redress and reporting by auditors. *Managerial Auditing Journal*. 25(9): 861-881
- Ho, J., and W. Rodgers. 1993. A review of accounting research on cognitive characteristics", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 12, 101 – 130
- Houston, R.W., M.F. Peters and J.H. Pratt. 2005. Non-litigation risk and pricing audit services, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 24(1): 37-53.
- Hyatt, T. A. and M. H. Taylor. 2013. The Effects of Time Budget Pressure and Intentionality on Audit Supervisors' Response to Audit Staff False Sign-off. *International Journal of Auditing*. 17(1): 38-53.
- IAASB. 2009 *Quality Control for an Audit of Financial Statements*, The International Auditing and Assurance Standards Board, International Standard on Auditing (ISA) 220. Available at: www.ifac.org.
- IAASB. 2009. *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with Australian Auditing Standards*. The International Auditing and Assurance Standards Board. International Standard on Auditing (ISA) 210. Available at: www.ifac.org.
- IAASB. 2024. *Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and other assurance and related Services Engagements*, The International Auditing and Assurance Standards Board, International Standard on Quality Control (ISQC) 1. Available at: www.ifac.org.
- IAASB. 2010. *Framework for International Education Standards for Professional Accounts*. The International Auditing and Assurance Standards Board, Available at: www.ifac.org
- IAESB. 2017. *Handbook of International Education Pronouncements*. International Accounting Education

- Standards Board. Available at:
<https://www.ifac.org/publications-resources/2017-handbook-international-education-pronouncements>
- ICAEW. 2009. **Audit Quality Fundamentals – Principles-based auditing standards**. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Available at:
<http://www.icaew.com/~media/Files/Technical/Ethics/audit-quality-fundamentals-principles-based-auditing-standards.pdf>
- KPMG. 2009. **Professional Judgment Framework: Understanding and Developing Professional Judgment in Auditing**. Available at:
http://highereducation.mcgrawhill.com/sites/dl/free/0078025435/928521/Professional_Judgment_Module.pdf
- Kramer, S., G. Georgakopoulos, I. Sotiropoulos and K. Vasilelou. 2011. Audit firm rotation, audit firm tenure, and earnings conservatism. **International Journal of Business and Management**. 6(8): 44-57.
- Libby R. and D.M. Frederick 1990. Experience and the Ability to explain Audit Findings. **Journal of Accounting Research**. (Autumn): 348-367
- Libby R. and J. Luft., 1993. Determinants of Judgment Performance in Accounting Settings: Ability, Knowledge, Motivation, and Environment. **Accounting, Organization and Society**. 18(5): 425-450.
- McNamara, S. M. and G. A. Liyanarachchi. 2008. Time budget pressure and auditor dysfunctional behavior within an occupational stress model. **Accountancy Business and the Public Interest**, 7(1): 1-43.
- McNellis, C. J. 2011. **The impact of inconsistent evidence documentation on third-party perceptions of audit quality and judgments of auditor liability: An examination of the effectiveness of AS3 documentation expectations in audit litigation**. PHD Washington State University, College of Business.
- Merriam Webster Dictionary, **Definition of Judgment**, 2015.
<http://www.merriam-webster.com/dictionary/judgment>
- Mohd-Sanusi, Z. and T.M. Iskandar. 2007. Audit judgment performance: assessing the effect of performance incentives,

- effort and task complexity", *Managerial Auditing Journal*. 22(1):34-52.
- Moroney, R. and P. Carey. 2011. Industry- versus Task-Based Experience and Auditor Performance. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 30(2):1-18.
- Newton, N., D. Wang. and M. Wilkins. 2013. Does a Lack of Choice Lead to Lower Quality? Evidence from Auditor Competition and Client Restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 32 (3):1-52.
- Nurim, Y. and N. Harjanto, 2015. The Comparability of Outcome Feedback towards Experience on Internal Control Learning. *Review of Integrative Bussiness&Economics Rsearch*. 4(2):61-80.
- Ordóñez L and L. Benson. 1997. Decisions Under Time Pressure: How Time Constraint Affects Risky Decision Making", *Organizational Behavior and Human Decision Processes*. 71(2):121-140.
- Palmrose, Z. 1988. An analysis of auditor litigation and audit service quality, *The Accounting Review*, 63, 55–73.
- Plumlee, R. D., B. A. Rixom, and A. J. Rosman. 2014. Training auditors to perform analytical procedures using metacognitive skills. *The Accounting Review* 90 (1): 351–369
- Popa, I. E., A. T. Tudor, G. A. Span, and M. T. Fulop. 2011. Essential characteristics of a correct professional judgment process. *International Journal of Business Research*; 11(1): 182- 199.
- Popova, V. 2013. Exploration of skepticism, client-specific experiences, and audit judgments. *Managerial Auditing Journal; Bradford* 28(2): 140-160.
- Soe et al. (2022). Does Auditor, s attributes Impact on Professional Judgement in A financial Audit? Empirical Evidence from Myanmar SAI, Business: Theory and Practice, Vol.23, No.1
- Solomon, J. and K.T. Trotman, 2003. Experimental judgment and decision research in auditing: the first 25 years of AOS, *Accounting, Organizations and Society*, 28(4):395-412.
- Soobaroyen, T., and C. Chengabroyan .2006. Auditors' Perceptions of Time Budget Pressure, Premature Sign Offs and Under-Reporting of Chargeable Time: Evidence from a Developing Country. *International Journal of Auditing*. 10 (3): 201-218.

- Sun J. and G. Liu. 2011. Client-specific litigation risk and audit quality differentiation. *Managerial Auditing Journal*. 26(4):300-316.
- Tan H. T. B.P. Ngand and W.Y. Mak 2002. The effects of task complexity on auditors' performance: the impact of accountability pressure and knowledge. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 21 (2): 81-95.
- Waggoner, J.B, and J.D. Cashell. 1991." The Time Pressure, Auditor's Performance". *CPA Journal* (Jan-Apr): 27-32.
- Wang X., Y. Wang and Y. Zhao. 2015. Engagement audit partner experience and audit quality. *China Journal of Accounting Studies*. 3(3): 230-253.
- Wutipphan J., P. Ussahawanitichakit and S. Janjarasjit. 2015. Strategic Audit Expertise Orientation And Audit Success: A Conceptual Framework. Allied Academies International Conference. Academy of Accounting and Financial Studies. 20(2):55-68.
- Yankova, K. 2015. The Influence of Information Order Effects and Trait Professional Skepticism on Auditors Belief Revisions: A Theoretical and Empirical Analysis. *Auditing and Accounting Studies*. Wiesbaden: Springer Gabler.
- Yen, A. C. 2012. The Effect of Early Career Experience on Auditors' Assessments of Error Explanations in Analytical Review. *Behavioral Research in Accounting*. 24(2): 211-229.