

**دور الشك المهني كمتغير وسيط بين الخصائص الديموغرافية للعميل والمراجع
الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة
"دراسة ميدانية بمكاتب المراجعة الكويتية"**

على حامد كميل الفضلى*

المخلص:

يهدف البحث الى التعرف على طبيعة واهمية ومحددات الشك المهني كاحد ممارسات عملية المراجعة. والتحقق من تأثير المتغيرات الديموجرافية للمعمل والمراجع الخارجى (التأهيل العلمي للمراجع الخارجى، الخبرة المهنية للمراجع، الخارجى، إدراك المراجع الخارجى، استقلالية المراجع الخارجى، علاقة المراجع الخارجى بمكاتب المراجعة الدولية، سمعة مكتب المراجع الخارجى، أتعاب المراجع الخارجى، خبرة علي الشك المهني للمراجع الخارجى بأبعاده المختلفة (إستجاب العقل، إرجاء الأحكام، البحث عن المعرفة، فهم الشخصية، الإستقلال الذاتي، الثقة بالنفس). والكشف عن محددات قياس جودة عملية المراجعة وفقاً للمعايير والاصدارات المهنية والممارسات العملية .

واعتمد البحث على المنهج الاستقرائي لضمان جودة عملية المراجعة الخارجية، وضمان الحصول علي تقارير مالية جيدة وتتمتع بالشفافية، و فى الحد من مخاطر الغش والاختلاس والتلاعب في التقارير المالية، وفى سبيل تحقيق ذلك سيتم استخدام مجموعة من المراجع، منها الكتب والدوريات العربية والأجنبية وكذلك المؤتمرات والندوات المحلية والعربية والدولية. وعلى المنهج الاستنباطي لاختبار اثر الشك المهني للمراجع الخارجى كدور وسيط بين المتغيرات الديموجرافية للمراجع الخارجى وجودة عملية المراجعة الخارجية.

وتوصل البحث الى إن ممارسة المراجع للشك المهني وفقاً لمعايير المراجعة المعنية بذلك من المتوقع أن يؤدي إلى تحسين جودة الحكم المهني للمراجع بداية من الارتباط بالمعمل وحتى إصدار تقرير المراجعة . كما انه توجد عدة عوامل تؤثر على جودة المراجعة الخارجية وهي التأهيل العلمي والكفاءة المهنية، الخبرة المهنية، استقلالية المراجع وموضوعيته، ادراك المراجع لأهمية جودة المراجعة، عوامل متعلقة بمكتب المراجعة، عوامل متعلقة بفريق المراجعة، أتعاب المراجع. وان هناك تأثير لأهمية إدراك مراجع الحسابات على أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية على جودة المراجعة لأن ذلك يدعم سمعته وشهرته في مجال عمله. وأن المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة الجودة التامة.

Abstract:

The research aims to identify the nature, importance and determinants of the professional skepticism as one of the practices of the review process. And verifying the effect of demographic variables on work and the external auditor (the academic qualification of the external auditor, the professional experience of the auditor, the external auditor, the perception of the external auditor, the inference of the external auditor, the relationship of the external auditor with international audit offices, the reputation of the external auditor's office, the fees of the external auditor, experience on the professional doubt of the external auditor In its various dimensions (questioning the mind, postponing judgments).

The research relied on the inductive approach to ensure the quality of the external audit process, and to ensure obtaining good and transparent financial reports, and to reduce the risks of fraud, embezzlement and manipulation in financial reports. local, Arab and international. And on the deductive approach to test the impact of the professional skepticism of the external auditor as a mediating role between the demographic variables of the external auditor and the quality of the external audit process.

The research concluded that the auditor's practice of professional skepticism in accordance with relevant auditing standards is expected to lead to improving the quality of the auditor's professional judgment, starting from the relationship with the client until the issuance of the audit report. There are also several factors that affect the quality of the external audit.

المقدمة:

وتتفق الدراسات الأكاديمية فيما بينها حول الأهمية الشديدة للشك المهني، وذلك على اعتبار أن الشك المهني كلما كان أكثر إرتفاعاً كلما أدى ذلك إلى قيام المراجعين بأداء كمية أكبر من أعمال المراجعة لتوسيع نطاق البحث المعرفي لديهم، كما يؤدي إلى وضع المراجعين تقديرات أكبر لاحتمالات التلاعب، وإعطاء وزن نسبي أعلى لأدلة التلاعب في القوائم المالية، كما أنه يساعدهم كثيراً في مجال الإستجابة لإشارات التلاعب الحمراء بالقوائم المالية، وكيفية التعامل معها بالشكل الملائم، وجدير بالتنويه أن الإشارات الجوهرية للتلاعب Red Flags قد تم التعامل معها بإعتبارها عوامل خطر التلاعب Fraud Risk Factors أو أعراض التلاعب Fraud Symptoms (أبوهين، ٢٠١٩).

وإنطلاقاً من أهمية الشك المهني، وتأكيداً عليها، فلم يكن غريباً أن تأتي إحدى الدراسات لتطالب المراجعين بضرورة زيادة مستوى الشك المهني لديهم حتى يصل إلى المستوى الذى يستخدمه خبراء القضاء Forensic Experts، وهو ما يتطلب منهم إفتراض عدم أمانة الإدارة إلى حين توافر الأدلة على عكس ذلك، كذلك لم يكن غريباً أيضاً أن تهتم بعض الدراسات بتناول الطرق والأساليب التى يمكن من خلالها أن تقوم شركات المراجعة بتعزيز ممارسات الشك المهني لدى العاملين بها، حيث تشير دراسة (Neison, 2014) إلى أن شركات المراجعة يجب عليها تصميم واستخدام مجموعة من الإجراءات والنظم التى تؤدي إلى تعزيز مستوى الشك المهني، والتأكيد على أهمية ممارسته من جانب العاملين بها، ويأتى فى مقدمة تلك الإجراءات والنظم ما يتم تصميمه وتطبيقه من إجراءات ونظم تتعلق بتعيين وتدريب وترقية العاملين بها، او تتعلق بكيفية تقييم أدائهم، أو بكيفية منحهم الحوافز المختلفة (الإبيارى، ٢٠٢١).

وتزداد أهمية الشك المهني كلما كان هناك ما يدعو للشك فى مزاعم الإدارة والاعتقاد بانها أقل إقناعاً كما هو الحال عندما تزداد حوافز الإدارة. وفى تلك الحالة فإن الأمر المؤكد أن تركيز شركاء المراجعة على سلوك الشك المهني سوف يؤثر على أحكامهم الخاصة بالتلاعب. ولعل مما يزيد من أهمية الشك المهني أن تأثير العملاء على المراجعين سوف يزداد كلما أفتقد المراجعين الإلتزام بالمستوى الملائم من الشك المهني .

ولقد تزايدت أهمية المراجعة فى عصرنا الحالي، فهي لم تعد للمالكين أو المساهمين الحاليين فقط بل عدة جهات، وفي مقدمتهم المستثمرين الجدد أو المتوقعون إذ يهتمهم الحصول على معلومات محاسبية تتصف بالدقة والوضوح بعيدا عن التضليل والغموض (أحمد، ٢٠١٧).

وتعد المراجعة عملية منتظمة للحصول على قرائن مرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر والمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية فهي عملية إنتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت المؤسسة، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها. ولقد أدرك أصحاب المصلحة فى المؤسسة، أن المراجعة هي الوسيلة القادرة للحكم على مدى تعبير مخرجات المحاسبية (على القوائم المالية) (على الواقع الفعلي لها، وذلك من خلال ما يعرف بقرير المراجع الخارجى بإعتباره المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية الختامية للمؤسسة،

ومن أجل ذلك نجد أن هناك طلبا متزايدا من مستقبلي التقرير على محتواه من معلومات ويتركز هذه المحتوى بصفة أساسية في التأكيد الذي يقدمه المراجع الخارجي بشأن مدى إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة على ما توصله لهم القوائم المالية للمؤسسة من معلومات تم مراجعتها (الأمير، ٢٠١٥).

مشكلة الدراسة

بدأ الإهتمام بقضية الشك المهني منذ سنوات عديدة، ومازال الإهتمام بها مستمرا، ومتزيدا حتى الآن، ويؤكد ذلك وجود عدد كبير من الدراسات الأجنبية التي تناولت تلك القضية خلال السنوات الأخيرة، ولعل من أهم الأسباب وراء ذلك الإهتمام وجود إتفاق كبير بين معايير المراجعة، والدراسات الأكاديمية بالإضافة إلى بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية على أن عدم ممارسة القدر الملائم من الشك المهني يعد أحد أهم أسباب فشل المراجعة. (Brown , JR. Cohen , and G.Trompeter (2015) - liburd)

كما تمثل المراجعة الخارجية ضمانا أكبر حول مصداقية مخرجات نظام المعلومات المحاسبية نتيجة لما يتمتع به المراجع (المراجع الخارجي) من إستقلالية تامة حيث يعتبر رأيه الفني المحايد والذي يتضمنه تقريره النهائي مقياسا لمدى الصحة والمصداقية والثقة في اعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات ومن قبل مختلف الجهات على أن يكون كل ذلك معدا وفقا للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، مع ضرورة التحلي بأخلاقيات المهنة والتمتع بالإستقلالية التامة وإمكانية الإطلاع على المعلومات الكافية عن أعمال المؤسسة وتنفيذ مختلف متطلبات التقارير والبيانات المالية، وفي خضم هذا يمكننا طرح المشكلة التالية:

ما هو الدور الوسيط الذي يلعبه الشك المهني بين الخصائص الديموجرافية للعميل وتحسين جودة عملية المراجعة ؟ ولإجابة على المشكلة المطروحة قمنا بطرح التساؤلات التالية:

- (١) ما هو تأثير المتغيرات الديموجرافية للعميل والمراجع الخارجي علي الشك المهني للمراجع؟
- (٢) ما مدى تأثير الشك المهني بأبعاده المختلفة علي جودة عملية المراجعة؟
- (٣) ما هو تأثير المتغيرات الديموجرافية للعميل والمراجع الخارجي بأبعادها المختلفة علي جودة عملية المراجعة من خلال الدور الوسيط للشك المهني ؟

أهداف الدراسة :

١. التعرف على طبيعة وأهمية ومحددات الشك المهني كاحد ممارسات عملية المراجعة.

٢. التحقق من تأثير المتغيرات الديموجرافية للمعمل والمراجع الخارجى (التأهيل العلمي للمراجع الخارجى، الخبرة المهنية للمراجع، الخارجى، إدراك المراجع الخارجى، استقلالية المراجع الخارجى، علاقة المراجع الخارجى بمكاتب المراجعة الدولية، سمعة مكتب المراجع الخارجى، أتعاب المراجع الخارجى، خبرة مكتب المراجع الخارجى فى التعامل مع الجهات الإشرافية) للمراجع الخارجى على الشك المهني للمراجع (على الشك المهني للمراجع الخارجى بأبعاده المختلفة (إستجواب العقل، إرجاء الأحكام، البحث عن المعرفة، فهم الشخصية، الإستقلال الذاتى، الثقة بالنفس).

٣. الكشف عن محددات قياس جودة عملية المراجعة وفقاً للمعايير والاصدارات المهنية والممارسات العملية.

٤. تحديد اهم الخصائص الديموجرافية للمعمل والمراجع الخارجى ومدى تأثيرها على جودة عملية المراجعة.

أهمية الدراسة :

- تتناول الدراسة أحد العوامل التى تؤثر إيجابياً فى جودة المراجعة، حيث يتفق العديد من الدراسات، كما سبق القول، على أن عدم ممارسة المستوى الملائم من الشك المهني يعد أحد الأسباب الهامة وراء فشل الكثير من حالات المراجعة.
- إبراز أهمية دور الشك المهني كدور وسيط بين المتغيرات الديموجرافية للمراجع الخارجى وجودة عملية المراجعة الخارجية.
- يساعد البحث على تدعيم حماية مستخدمى تقارير المراجعة ضد احتمالات وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية ترجع إلى حالات تلاعب بتلك القوائم وذلك نظراً لأن زيادة مستوى الشك المهني يساهم فى تندية تلك العوامل واكتشافها.
- وجود قصور فى الدراسات العربية التى تناولت قضية الشك المهني - فى حدود علم الباحث- ومن هنا يأتى السبب الثالث لأهمية هذا البحث حيث يعد محاولة من جانب الباحث لعلاج بعض أوجه القصور المشار إليها.

عرض وتحليل الدراسات السابقة

رغم تعدد وتنوع الدراسات التى تناولت الشك المهني للمراجع، إلا أنه يمكن القول أن اختبار العلاقة بين المستويات المختلفة للشك المهني وقدرة المراجع على كشف الأنواع المتعددة

للتلاعب بالقوائم المالية كان من أبرز المجالات التي نلت بوضوح اهتمام العديد من الدراسات العلمية السابقة.

الدراسات السابقة :

١. دراسة (مبارك ، ٢٠٢٠)

تهدف الدراسة الى اختبار تأثير استخدام الإدارة لأساليب إدارة عملية المراجعة على قدرة المراجع على إكتشاف الأخطاء التي تتعمدها الإدارة بهدف التأثير على رقم صافي الربح، ودراسة تأثير تبني المراجعين لسياسة الحيطة والحذر ونزعة الشك المهني في عمل الإدارة للتغلب على السياسات التي تتبناها الإدارة بهدف إدارة عملية المراجعة.

وتم إجراء دراسة تطبيقية على عينة مكونة من ٦٩ مراجع من المكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية ٦٥٪ منهم من العاملين في مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى، بمتوسط خبرة ٥ سنوات.

وتوصلت الدراسة لوجود علاقة عكسية بين قدرة المراجع على إكتشاف الأخطاء التي تتعمدها الإدارة بهدف التأثير على صافي الربح واستخدام الإدارة لممارسات إدارة عملية المراجعة . وأن سياسة الحيطة والحذر التي يتبناها المراجع تؤدي لزيادة نزعة الشك المهني لديه مما يجعله قادراً على التغلب على سياسة تشتيت الإنتباه التي قد تتبناها الإدارة مما يؤثر إيجابياً على قدرة المراجع على إكتشاف إدارة الأرباح.

٢. دراسة (carpenter & Reimers, 2020)

وهدفت الدراسة لإختبار قدرة المراجع على ممارسة الشك المهني وفقاً للمعايير وتأثير ذلك على عملية اكتشاف الغش والأخطاء والإنحرافات الجوهرية بالقرارات المالية للعميل. واتساقاً مع ذلك، فقد تمثل الهدف الرئيسي للدراسة في اختبار أثر كل من تركيز شريك المراجعة على الشك المهني (الحوافز)، ووجود تلاعب بالقوائم المالية (مدخلات أدلة الإثبات) على كل من التحديد الملائم من جانب المراجعين لعوامل خطر التلاعب، وتقييمهم لهذا الخطر (الأحكام المرتبطة بالشك المهني)، واختيارهم للإجراءات الملائمة لمراجعة التلاعب (السلوك المرتبط بالشك المهني).

وبعد تحليل الدراسة لمجموعة من الدراسات التي سبقتها استطاعت تحديد توقعاتها بشأن العلاقة بين المتغيرات المستقلة (تركيز شريك المراجعة علي الشك المهني، ووجود تلاعب بالقوائم المالية)، والمتغيرات التابعة (التحديد الملائم لعوامل خطر التلاعب، وتقييم خطر التلاعب،

والإجراءات التي سيتم اختيارها لمراجعة التلاعب)، ووفقا لتلك التوقعات فقد قامت الدراسة بوضع ثلاثة فروض تم اختبارها من خلال دراسة تجريبية.

ومن أهم النتائج التي انتهت إليها الدراسة ان درجة الشك المهني تؤثر على تقييم المراجعين لخطر التلاعب، حيث توضح نتائج الدراسة أن المراجعون الذين يخضون لقيادة شريك مراجعة أكثر تركيزا على الشك المهني قد قدموا تقييما أكبر لخطر التلاعب وذلك بالمقارنة بتقييم المراجعون الذين يخضون لقيادة شريك مراجعة أقل تركيزا على الشك المهني، ويرغم أن ذلك قد تحقق سواء في حالة القوائم المالية التي تشتمل على أوجه تلاعب أو تلك التي تخلوا منها، إلا أن تقييمهم لخطر التلاعب كان أعلى في حالة القوائم التي تشتمل على أوجه تلاعب.

كذلك فإن نتائج الدراسة تشير إلى ارتباط درجة الشك المهني إيجابيا باختيار إجراءات المراجعة الأكثر ملائمة لمراجعة التلاعب، حيث تشير نتائج الدراسة أن المراجعون الذين يخضون لقيادة شريك مراجعة أكثر تركيزا على الشك المهني قد اختاروا إجراءات أكثر ملاءمة لمراجعة التلاعب خاصة في حالة القوائم التي تحتوى على أوجه تلاعب، وذلك على عكس المراجعين الذين يخضون لقيادة شريك مراجعة أقل تركيزا على الشك المهني.

٣. دراسة : (Hunton & Gold, 2020)

هدفت الدراسة الى معرفة تأثير الأساليب المختلفة للشك المهني على ما يلي:

- قدرة المراجعين على تحديد مخاطر الغش.
- قيام المراجعين بإجراء التعديلات اللازمة على طبيعة ، وتوقيت ، ومدى إجراءات المراجعة كاستجابة لمخاطر الغش.

وتم إجراء تجربة ميدانية على عينة مكونة من:

- عدد ١٥٠ مكتب مراجعة من مكاتب المراجعة CPA بجميع أنحاء الولايات المتحدة الأمريكية ، وتم توزيع هذه المكاتب بالتساوي بين الأساليب الثلاثة للعصف الذهني.
- عدد ٢٦١٤ مراجعا للعمل كفرق مراجعة هرمية ، حيث يتكون كل فريق مراجعة من شريك المراجعة ، ومدير المراجعة ، وكبير المراجعة ، ومراجع مساعد . ويبلغ عدد الشركاء ١٥٠ ، المديرين ٣٣٧ ، والمراجعين ٦٧٩ ، والمراجعين المساعدين ١٤٤٨ .

وتوصلت الدراسة الى ان معظم مكاتب المراجعة تعتمد على أسلوب المناقشة المفتوحة عند أداء الشك المهني. وتستغرق مجموعة المناقشة المفتوحة وقتا أثناء نشاط العصف الذهني

الإسمى أقل من الوقت التي تستغرقه كل من المجموعة الإسمية ومجموعة العصف الذهني المستدير، كما أنها تقترح عدد من مخاطر الغش اثناء نشاط العصف الذهني الإسمى أقل من التي تقترحها كل من المجموعة الإسمية ومجموعة العصف الذهني المستدير . وكان عدد الأفكار الفريدة Unique Ideas حول مخاطر الغش التي تم إقتراحها أثناء مرحلة التفاعل في العصف الذهني المستدير أكبر من عدد الأفكار التي تم إقتراحها أثناء العصف الذهني الإسمى وذلك اثناء مرحلة التحضير ، مما يشير إلى أن مكاسب العملية Process Gains للتفاعل في العصف الذهني تفوق خسائر العملية Process Losses الناتجة عنه . بينما كانت خسائر العملية للمناقشة المفتوحة أكبر من مكاسب العملية الناتجة عنها وذلك بسبب انخفاض عدد الأفكار الفريدة المقترحة اثناء مرحلة التفاعل عن عدد الأفكار المقترحة أثناء مرحلة التحضير .

٤ . دراسة (الإبياري ، ٢٠٢١)

تهدف الدراسة إلى تحليل ممارسات إدارة عميل المراجعة للفحص التحليلي ، وتحليل مستوى الشك المهني للمراجع عند أداء الفحص التحليلي في وجود خطر إدارة العميل للفحص التحليلي ، ودراسة أثر ممارسات العميل لإدارة الفحص التحليلي على مستوى الشك المهني للمراجع ، واقتراح إطار للحد من التأثير السلبي لممارسات إدارة عميل المراجعة للفحص التحليلي على مستوى الشك المهني للمراجع ، واختبار مدى فعالية الإطار المقترح في تحسين مستوى الشك المهني للمراجع في وجود خطر إدارة عميل المراجعة للفحص التحليلي .

وتم إجراء الدراسة التجريبية على عينة مكونة من ١٢٠ مراجع من مكاتب المراجعة المختلفة بجمهورية مصر العربية منهم ٥٣ مراجعاً من طلاب الدراسات العليا وأساتذة المراجعة الممارسين للمهنة .

وتوصلت الدراسة إلى إنخفاض مستوى الشك المهني للمراجع عند أداء الفحص التحليلي ، وإنخفاض قدرة المراجع على تحديد تقلبات القيم الغير عادية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح، ووجود تأثير سلبي لممارسات العميل لإدارة الفحص التحليلي على مستوى الشك المهني للمراجع وعلى قدرته على أداء فحص تحليلي جيد . ووجود أثر إيجابي للإطار المقترح على تحسين قدرة أفراد البحث على تحديد تقلبات القيم الغير عاديه الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح، من خلال تحسين (زيادة) مستوى الشك المهني (المنخفض) للمراجع ، الأمر الذي يرجح من فعالية هذا الإطار المقترح في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بما تشمله من ممارسات إدارة العميل للفحص التحليلي .

٥. دراسة (الشاذلى ، ٢٠٢١)

تهدف الدراسة إلى فحص الدور الذى تلعبه جلسات العصف الذهنى لفريق المراجعة فى تقدير وإكتشاف والإستجابة لخطر تعرض القوائم المالية للغش وإنعكاس تقدير هذا الخطر على تقدير الخطر النهائى لعملية المراجعة.

وتم إجراء دراسة ميدانية بإستخدام قائمة استقصاء على عينة مكونة من 384 مفردة من مفردات مجتمع الدراسة من منشآت المراجعة وكليات التجارة فى مدن محافظات القاهرة الكبرى على اختلاف مستوياتهم الوظيفية.

وتوصلت الدراسة إلى أن الهدف الأساسى لتطبيق جلسات العصف الذهنى لفريق المراجعة فى واقع مهنة المراجعة الخارجية هو تعليم المراجعين الأقل خبرة ودفعهم الى الإستفادة من المراجعين الاكثر خبرة فى كيفية استخدام الشك المهني فى عملية المراجعة حيث توجد علاقة طردية بين تطبيق جلسات العصف الذهنى لفريق المراجعة فى المساعدة على تحسين قدرات المراجعين.

٦. دراسة (هنية، ٢٠٢١)

استهدفت الدراسة التحقق من تأثير ثقة مراجعي الحسابات في عملائهم على تصور مراجعي الحسابات للشك المهني، تأثير مدة العلاقة بين العميل والمراجع، وكذلك تقديم المراجعين لخدمات غير المراجعة في ألمانيا، وتوصلت الدراسة إلى أن ثقة مراجعي الحسابات في عملائهم تجعلهم يقدمون تنازلات حول تصوراتهم في الشكوك المهنية، وبالتالي يكون لها أثر سلبي على استقلال المراجع مما يؤدي إلى انخفاض جودة التقارير المالية، وأن هناك أثراً سلبياً بين طول فترة تعامل المراجع مع العميل وتقديم خدمات غير المراجعة وبين تصورات مراجعي الحسابات للشكوك المهنية اتجاه العميل.

٧. دراسة (ونوس ، ٢٠٢١)

تناولت الدراسة بيان بعض الاعتبارات والتأثيرات المختلفة على الشك المهني لمراجع الحسابات بتحليل السمات الشخصية التي تؤثر على الشك المهني للمراجع، ومدى تأثيرها على سلوكه، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية بين سمات الشك المهني وزيادة الشك المهني لدى مراجع الحسابات، ووجود علاقة إيجابية بين ضغوط الوقت وحالة الشك المهني، وأن هناك حساسية عالية بين ضغوط الوقت وبين مقدرة مراجعي الحسابات على التركيز بشكل أكبر على أدلة

الإثبات، وأن ضغوط الوقت لها تأثير غير مباشر على سلوكيات ممارسة المراجعين للشك المهني، وأن زيادة الشك المهني لدى المراجع يعمل على تحسين جودة مراجعة الحسابات بشكل عام.

٨. دراسة (المعتاز، ٢٠٢١)

هدفت الدراسة إلى بيان مدى إدراك مراجعي الحسابات وتوقعاتهم للتحيز في سلوكهم عند إجراء الاختبارات في عملية المراجعة، حيث أن المراجعين الذين لديهم مستوى عالي من الشك المهني يرون أن تكاليف هذا الشك قد تفوق المنافع، وما مدى وجود التحيز في تقييم مديري المراجعة للشك المهني لدى المراجعين، والتأكد من مدى دعم لجنة المراجعة لعملية الشك المهني للمراجع لتخفيف التحيز، وتوصلت الدراسة إلى أنه تم التقييم (منخفض) بشكل ملحوظ لمراجعي الحسابات الذين لديهم شكوك مهنية عالية ولم يعثروا على أي أخطاء (على عكس عند عثورهم على أخطاء) من قبل مديري المراجعة، وتشير الاختبارات الإضافية إلى أن مديري المراجعة يعتبرون أن السلوك شكاكاً حسب ما تقتضيه الحاجة بغض النظر عن النتيجة، وهذا سيؤدي بمراجعي الحسابات إلى تخفيض الشك المهني لديهم وهو أمر غير مرغوب فيه، كما أظهرت النتائج أن دعم لجنة المراجعة لا يخفف بصورة فعالة من الإدراك المتأخر للتحيز، ولا يؤثر في تقييم سلوك الشك المهني للمراجعين.

٩. دراسة (عوض، ٢٠٢١)

ركزت الدراسة على اختبار تأثير الشك المهني على العملية التفاوضية بين المراجع وعميله وأن الأفراد عادة يقوموا بتعديل استراتيجية التفاوض طبقاً لدوافعهم وطبيعة علاقتهم مع الطرف الآخر، وخلصت الدراسة إلى أنه في ظل الشك المهني يكون المراجع أقل اهتماماً بإقامة علاقة طيبة مع عميله مما يجعل المراجع أقل احتمالاً لاستخدام استراتيجية التنازل كما أن المراجع أصبح أكثر ميلاً من ذي قبل لاستخدام استراتيجية التجنب خاصة في السنة الأخيرة في تقديم الخدمة، وأن كل من المراجع وعميله يصبحوا أقل تعاوناً ولذلك ينخفض معدل التوصل لاتفاق بينهم.

كما قامت الدراسة باختبار تأثير مرونة العميل وطبيعة وجودة علاقته مع المراجع على أهداف واستراتيجيات المراجع في عملية الشك المهني، ورأت الدراسة أن العميل إما أن يكون مرناً ويقبل فكرة التنازل عن موقفه وتقاسم الأرباح، أو أن يكون غير مرناً ويرى أنه لا يجب أن يتنازل عن موقفه، وخلصت الدراسة إلى أنه عندما يكون العميل أقل مرونة يترتب عليه استخدام المراجع لاستراتيجية توسيع دائرة التفاوض أو استراتيجية السيطرة ويكون أكثر تمسكاً بتحقيق أهدافه وأقل

ميلاً لاستخدام استراتيجياتية الحال الوسط أو التنازل، وأنه كلما كانت علاقة المراجع بعملية قوية كان المراجع أكثر احتمالاً لاستخدام استراتيجياتية التنازل وأقل تمسكاً بتحقيق أهدافه من عملية التفاوض.

١٠. دراسة (Payne & Ramsay, 2021)

وتعد هذه الدراسة من الدراسات التي تناولت العلاقة بين ممارسة مستوى الشك المهني وتقييم المراجع المبدئى لخطر التلاعب حيث تهدف الدراسة إلى اختبار أثر كل من: تقييم المراجعين المبدئى في مرحلة تخطيط المراجعة لخطر التلاعب، وخبرة المراجعة العامة على مستوى الشك المهني لدى المراجعين خلال مرحلة العمل الميدانى، وعلى ذلك فقد كانت التساؤلات الرئيسية للدراسة على النحو التالى:

- هل تؤثر نتائج التقييم المبدئى لخطر التلاعب الذى يقوم به المراجعين خلال مرحلة تخطيط المراجعة على مستوى الشك المهني لدى المراجعين خلال مرحلة العمل الميدانى والتي تستهدف تقييم مدى صحة مزاعم الإدارة؟ وما هو نوع هذا التأثير؟
 - هل سيختلف مستوى الشك المهني لدى المراجعين خلال مرحلة العمل الميدانى باختلاف مستوى الخبرة العامة لدى المراجع؟ أو بمعنى آخر ما هى العلاقة بين مستوى خبرة المراجع وما لديه من شك مهني خلال مرحلة العمل الميدانى؟
- ولقد حاولت الدراسة الإجابة على هذين التساؤلين من خلال القيام بدراسة تجريبية والتي تم إجرائها على عينة من مراجعى الحسابات الذين يعملون بثلاث شركات من شركات المراجعة الخمس الكبرى (آنذاك)، ولقد بلغ العدد المبدئى للعينة ٢٩٤.

وانتهت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، ومن أهمها أن التقييم المبدئى لخطر التلاعب يؤثر على مستوى الشك المهني لدى المراجع، حيث جاء مستوى الشك المهني لدى مجموعة المشاركين ذوى التقييم المنخفض لخطر التلاعب أقل من مستوى الشك المهني لدى المجموعة الرقابية، أما مجموعة المشاركين ذوى التقييم المرتفع لخطر التلاعب فقد جاء مستوى الشك المهني لديها أكبر من مستوى الشك المهني لدى المجموعة الرقابية. وقد جاءت الفروق في مستوى الشك المهني بين المجموعات الثلاث على درجة كبيرة من الأهمية. وهو ما يعنى وجود علاقة إيجابية بين التقييم المبدئى لخطر التلاعب ومستوى الشك المهني لدى المراجع خلال مرحلة العمل الميدانى.

كذلك فإن الدراسة انتهت إلى أن خبرة المراجعة تؤثر سلبيا على مستوى الشك المهني لدى المراجعين، حيث تؤكد نتائج الدراسة أن مستوى الشك المهني لدى مجموعة المراجعين ذوى الخبرة

الأقل كان أكبر من مستوى الشك المراجعة لدى فئة كبير المراجعين الخبرة الأكبر. ولعل ذلك يرجع إلى أن نقص الخبرة لدى فئة مجموعة المراجعين سوف يجعلهم أكثر شكا فيما يقدمه العميل من مزاعم وتفسيرات خلال مرحلة العمل الميداني.

١١. دراسة (Hurtt et al., 2021)

يتمثل هدفها الأساسي في اختبار مدى وجود علاقة بين شك السمات المهني وسلوك المراجعين، وبشكل أكثر تحديدا يمكن القول أن هذه الدراسة استهدفت اختبار أثر مستوى الشك المهني على نوعين من السلوك وهما تقييم الأدلة سواء في ظروف المراجعة التي تستدعي الشك المهني، أو الظروف العادية للمراجعة، وتوليد البدائل.

وفي سياق 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 فإن الدراسة تتوقع أن اختلاف مستوى الشك المهني سوف يؤدي إلى اختلاف تأثير المراجعين باختلاف ظروف المراجعة، وقد جاءت صياغة فروض الدراسة على النحو الآتي:

- سوف يقوم المراجعون ذوي الشك المهني المرتفع بتقييم أدلة أكبر، وبولدون تفسيرات بديلة أكثر وذلك بالمقارنة بالمراجعين ذوي الشك المهني الأقل.
 - عند تقييم الأدلة، سوف يكون تأثير المراجعين ذوي الشك المرتفع بالاختلافات في ظروف المراجعة أكثر قوة وذلك بالمقارنة بالمراجعين ذوي المستويات الأقل من الشك المهني.
- وتشير الدراسة إلى أن نتائجها قد جاءت لتؤكد على أن الشك المهني عندما يتم النظر إليه باعتباره نابع من السمات الشخصية للمراجع فإنه سوف يؤثر على سلوكيات وتصرفات المراجعين بصرف النظر عن ظروف المراجعة (ظروف تستلزم الشك أو ظروف عادية)، وهو الأمر الذي يعني أن المراجعين ذوي المستويات الأعلى من الشك المهني سوف يتصرفون بشكل مختلف عن المراجعين ذوي المستويات الأقل للشك المهني حتى في تلك الحالات التي يبدو فيها تعاقد المراجعة غير مولد للشك.

١٢. دراسة (Luippold, 2021)

تهدف الدراسة الى التعرف على قدرة المراجع على إكتشاف الاخطاء المحاسبية المستخدمة لإدارة الأرباح من خلال ممارسته لمستوى الشك المهني، والتعرف على تأثير الشك المهني للمراجع

على قدرته على إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح عند قيام عميل المراجعة بتبنى ممارسات إدارة عملية المراجعة.

وتم إجراء الدراسة التجريبية على عينة مكونة من ٧٦ مراجع من شركات المراجعة الاربعة الكبرى بالولايات المتحدة بمتوسط عمر ٢٨ سنة ومتوسط خبرة ٤.٥ سنة . وتوصلت الدراسة الى وجود أدلة تؤيد انخفاض احتمال إكتشاف المراجع لممارسات إدارة الأرباح عند استخدام عميل المراجعة لسياسة الطعم كمحاولة لإدارة عملية المراجعة بطريقة إستراتيجية . كما وجدت الدراسة وجود فعالية أكبر لطريقة التوصيات اللاهية فى تخفيض قدرة المراجع على إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح وإنخفاض فعالية طريقة الأخطاء اللاهية فى إدارة عملية المراجعة . حيث استطاع ٧٪ فقط من أفراد العينة إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح فى ظل استخدام عميل المراجعة لطريقة التوصيات اللاهية ، بينما استطاع ٤٤٪ من أفراد العينة إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح فى ظل استخدام عميل المراجعة لطريقة الأخطاء اللاهية من خلال ممارسة مستوى الشك المهني المطلوب .

١٣. دراسة: (Johnstone, 2021)

هدفت الدراسة الى التعرف على كيفية قيام المراجعين بتطبيق الشك المهني طبقا لمتطلبات معيار المراجعة الامريكى وتم إجراء دراسة ميدانية ،على عينة مكونة من ٢٢ مراجع من سبع شركات مراجعة (بما فيهم الأربعة الكبرى) من مستويات وظيفية مختلفة (شريك ، رئيس قطاع ، مديرمراجعة ، كبير مراجعة ، مراجع مساعد.وتوصلت الدراسة الى وجود تباين بين عينة الدراسة بشأن أهمية التأكيد على ممارسة الشك المهني أثناء عملية العصف الذهني ، حيث أشارت معظم عينة الدراسة الى أنه يوجد مناقشة واضحة للشك المهني اثناء الجلسة بالإضافة إلى وجود تأكيد على أهمية المحافظة على الشك المهني طوال عملية المراجعة ، بينما أشار البعض الآخر إلى أن الشك المهني يعد أمرا ضمنيا أثناء الجلسة أو أنه يتوقف على الشريك المسئول عن عملية المراجعة أو أعضاء فريق المراجعة.، وأنه يجب على المراجعين القيام بأربع خطوات رئيسية لتطبيق جلسات الشك المهني بشكل مناسب وهى:

- الخطوة الاولى: دراسة المعلومات المتعلقة بالعميل عن العام السابق.
- الخطوة الثانية : أخذ مثلث الغش فى الاعتبار عند دراسة المعلومات المتعلقة بالعميل.
- الخطوة الثالثة: تقييم إمكانية حدوث الغش فى ضوء نتائج الخطوتين الأولى والثانية معا.
- الخطوة الرابعة: إعداد الإستجابات الملائمة لنتائج التقييم.

التعليق على الدراسات السابقة:

١. يوجد قصور شديد في الدراسات التي تناولت الإطار الفكري للشك المهني في البيئة العربية بشكل يعطى رؤية متكاملة عنه، فعلى الرغم من ان معظم الدراسات التي سبق تناولها قامت بالاشارة إلى مفهوم الشك المهني بشكل عابر ولم تحظي بالاهتمام الكافي، إلا أن الخصائص المرتبطة بالشك المهني.
 ٢. رغم اهتمام أغلبية تلك الدراسات باختبار العلاقة بين الشك المهني والتلاعب من جانب إدارة العميل في القوائم المالية، وذلك سواء تم هذا الإختبار بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر ، إلا أن نتائج تلك الدراسات لم تنتهي إلى اتفاق عام حول تلك العلاقة فعلى الرغم من انتهاء بعض الدراسات إلى أن ارتفاع مستوى الشك المهني سوف يزيد من قدرة المراجع على التعامل مع التلاعب، إلا أن دراسة Payne & Ramsay, 2021 انتهت إلى أن نتائج الشك المهني في ظل التناوب الإلزامي سوف تكون بالغة الضرر.
 ٣. يتضح من مجموعة الدراسات التي سبق تناولها أنه من الصعب الحديث عن الشك المهني بأعتبره " موجود " أو " غير موجود " حيث تحدثت تلك الدراسات عند صياغة فروضها عن الشك المهني بإعتبار أنه موجود لدى جميع المشاركين ولكنه موجود بشكل نسبي : ولذلك استخدمت الدراسات عبارة " المستويات الأعلى أو " المستويات الأدنى من الشك المهني عند وصفها لمجموعات العينة التي استخدمتها.
- ولذلك سوف يقوم الباحث باختبار دور الشك المهني كمتغير وسيط بين الخصائص الديموجرافية للعميل والمراجع الخارجى فى تحسين احكام المراجع بالبيئة الكويتية

منهج الدراسة :

- تتبع هذه الدراسة منهجين هما النظرى والتطبيقي كما يلي : -
- **المنهج الاستقرائي:** لضمان جودة عملية المراجعة الخارجية، وضمان الحصول علي تقارير مالية جيدة وتتمتع بالشفافية، و فى الحد من مخاطر الغش والاختلاس والتلاعب في التقارير المالية، وفى سبيل تحقيق ذلك سيتم استخدام مجموعة من المراجع، منها الكتب والدوريات العربية والأجنبية وكذلك المؤتمرات والندوات المحلية والعربية والدولية.
 - **المنهج الاستنباطي:** ويتم فى هذه الدراسة اختبار اثر الشك المهني للمراجع الخارجى كدور وسيط بين المتغيرات الديموجرافية للمراجع الخارجى وجودة عملية المراجعة الخارجية.

فروض الدراسة:

- يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للدور الوسيط الذي يلعبه الشك المهني بين الخصائص الديموجرافية للمعمل وتحسين جودة عملية المراجعة .
- يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للمتغيرات الديموجرافية للمعمل والمراجع الخارجى على الشك المهني للمراجع.
- يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للشك المهني بأبعاده المختلفة على جودة عملية المراجعة.
- يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للمتغيرات الديموجرافية للمعمل والمراجع الخارجى بأبعاده المختلفة على جودة عملية المراجعة من خلال الدور الوسيط للشك المهني.

الدراسة الميدانية:

اعتمدت الدراسة في تحليل البيانات على المنهج الوصفي التحليلي وذلك لمناسبته لطبيعة الدراسة، ولقد تم جمع البيانات من خلال مصادرها الاولية والثانوية. فالمصادر الاولية تتمثل في تصميم استبيان وزع على مراجعي الحسابات الخارجيين وذلك لدراسة مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS (الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية Statistical Package for Social Science) المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة، أما المصادر الثانوية فتم الاعتماد على الكتب، والدوريات، والمجلات المهنية المتخصصة، والمقالات، والدراسات السابقة . واعتمدت الدراسة الميدانية على ما يلي:

مجتمع وعينة الدراسة :

١. مجتمع الدراسة

مكاتب المراجعة بالكويت في المحافظات المختلفة (محافظة الكويت، محافظة حولي)

جدول رقم (١) مجتمع الدراسة

إسم مكتب المراجعة
مكتب جرانت ثورنتون - القطامي والعيان وشركاهم
مكتب العيان والعصيمي وشركاهم (إرنست ويونغ)
مكتب ديلويت وتوش (الوزان وشركاه)
مكتب BDO النصف وشركاه
مكتب السور - محاسبون قانونيون
مكتب برايس ووتر هاوس كوبرز (الشطي وشركاهم)
مكتب هوروث المهنا وشركاه - محاسبون قانونيون
مكتب بي كي اف بورسلي - محاسبون قانونيون ومستشارون ماليون
مكتب كي بي ام جي (صافي المطوع وشركاه)
مكتب موريسون كي اس أي - الخزام وشركاه
مكتب المحاسب الكويتي لتدقيق الحسابات - اتش ال بي الكويت
مكتب رودل الشرق الأوسط - برقان محاسبون عالميون
مكتب الصالحية لتدقيق الحسابات - محاسبون قانونيون
مكتب مور سنثيفنس - البحر وشركاه

٢. عينة الدراسة: سوف يتم الاعتماد على كافة مكاتب المراجعة بالكويت السالفة الذكر .

مفهوم الشك المهني للمراجع :

تختلف وجهات النظر بشأن مفهوم الشك المهني للمراجع، وهذا الاختلاف ينبع من عدم الاتفاق بين المنظمات والمعايير المهنية والدراسات الأكاديمية علي تحديد مفهوم محدد ومتفق عليه للشك المهني.

١- تعريف الشك المهني من قبل المنظمات المهنية : اهتمت العديد من الدراسات علي مستوى المنظمات المهنية بتحديد مفهوم الشك المهني للمراجع، فقد عرفت (AICP , PCAOB) الشك المهني هو "امتلاك المراجع عقلا متسائلا وتقييم نقدي لأدلة المراجعة" (Grenier , 1: 2020)، وعرفت (ITC) الشك المهني للمراجع بأنه يقظة المراجع للحالات التي تتناقض فيها أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من الوحدة الاقتصادية محل المراجعة، أو المعلومات التي تقود إلي الشك في مصداقية الوثائق أو ردود الإدارة علي استفسارات المراجع (Ray , 1: 2016)، وعرفت (CICA) الشك المهني للمراجع علي أنه امتلاك المراجع لعقل متسائل وقيامه بتقييم ناقد لمدى كفاءة وملائمة أدلة المراجعة التي حصل عليها، وأن يبقى المراجع

متيقضا للأدلة المتناقضة أو الأدلة التي تقود إلى التساؤل عن مدى إمكانية الاعتماد على هذه الوثائق أو الاعتماد على عرض الإدارة لهذه الوثائق. (Kopp et al , 2019 : 5).

خصائص الشك المهني للمراجع :

تؤثر خصائص الشك المهني على سلوك المراجع في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة، ويظهر ذلك من خلال إجمالي عدد المراجعين ضمن فريق المراجعة، وفي الوقت والجهد المقدر، وحجم الاختبارات والبيانات التي يقوم بفحصها وينوي الاعتماد عليها، ومن ناحية أخرى تؤثر الخصائص على مرحلة تنفيذ عملية المراجعة وما يترتب عليها من قرارات وتقديرات، تؤثر على حجم ونوع أدلة المراجعة التي ترفع من مستوى التأكد لدى المراجع إلى حد القبول، ويمكن تقسيم خصائص الشك المهني إلى ثلاث مجموعات (Hussin & Iskandar , 2015 : 70) هي :

١- المجموعة الأولى : الخصائص التي تتعلق بطريقة فحص المراجع لأدلة المراجعة.

وتشير هذه المجموعة من الخصائص إلى وجود استعداد لدى المراجع لبحث وفحص مدى كفاية وصلاحيّة الأدلة المتوفرة وذلك قبل اتخاذ أي قرار، وتضم ثلاث خصائص هي :

أ- العقل المتسائل : وتشير إلى قدرة عقل المراجع على التساؤل المستمر عن صحة الأدلة أو المعلومات التي حصل عليها المراجع أثناء عملية المراجعة، وأن يكون المراجع متيقضا للظروف التي تشير إلى احتمالية وجود أخطاء جوهرية ناتجة عن الاحتيال أو الخطأ، فغالبا ما يتسائل المراجعين أصحاب الشك العالي عن مدى صحة وموثوقية أدلة المراجعة التي حصلوا عليها والتي تدعم الرأي الذي يقدموه .

ب- تعليق الأحكام : تشير خاصية تعليق الأحكام إلى أن المراجع يجب أن يكون مقتنعا بالمعلومات أو الأدلة التي حصل عليها من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية قبل قيامه باتخاذ القرارات، حيث يجب على المراجع عدم اتخاذ القرارات قبل حصوله على معلومات كافية، وتؤدي هذه الخاصية إلى عدم قبول المراجع للقوائم المالية المعدة للقرارات قبل حصوله على معلومات كافية، وتؤدي هذه الخاصية إلى عدم قبول المراجع للقوائم المالية المعدة من قبل الوحدة الاقتصادية دون الحصول على التوضيحات الكافية التي تعزز من ثقته في صحة عرض القوائم المالية قبل اتخاذ القرارات (87 - 86 : IFAC , 2016) ، وقد أكدت معايير المراجعة على أهمية إرجاء وتعليق الأحكام.

ج- البحث عن المعرفة : يعد البحث عن المعرفة أحد خصائص الشك المهني المهمة، وتعتمد هذه الخاصية علي مقدار الفضولة الذي يتمتع به المراجع خلال عملية المراجعة، وبالتالي فإن هذا الفضول يقود المراجع إلي البحث بشكل أكبر عن صحة المعلومات أو الأدلة مما يؤدي إلي التقليل من عوامل عدم التأكد واكتشاف التحريفات. (Hussin & Iskandar , 2015 : 70)

٢- المجموعة الثانية : تقييم المراجع الخارجي لمصدر الأدلة والمعلومات: وتضم هذه المجموعة خاصية فهم الشخصية وتدفع هذه الخاصية المراجع لتقييم مصدر الأدلة والمعلومات، وتقييم الحوافز والضغوط التي كانت وراء مرتكبي التحريفات، توضح خاصية فهم الشخصية أن علي المراجع أن يفهم السبب أو الدافع من وراء تصرفات الإدارة، وأن علي المراجع أن يكون قادرا علي فهم أعمال الإدارة، وتشجع خاصية فهم الشخصية مراجعي الحسابات أن يكونوا متشككين من خلال التشكيك ليس فقط بأفعال إدارة الوحدة الاقتصادية وإنما الدافع من وراء تصرفاتها والتحقق من نزاهتها، وأكدت معايير المراجعة علي أهمية هذه الخاصية لما لها من تأثير علي الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

٣- المجموعة الثالثة : القدرة الذاتية للمراجع الخارجي في التعامل مع الأدلة والمعلومات المتاحة: وتضم هذه المجموعة خاصيتين مؤثرتين علي سلوكه المهني، والتي تعبر عن مدى امتلاك المراجع القدرة والشجاعة المهنية، لإجراء الفحص الانتقادي أثناء عملية المراجعة، وقدرته علي تجاهل مقترحات الآخرين، مع تقديم ابتكارات موضوعية أثناء تقييمه للأدلة والمعلومات، وتضم هذه المجموعة خاصيتين هي :

أ- الثقة بالنفس : أن الثقة بالنفس من أهم خصائص الشك المهني، والتي تشير إلي المدى الذي يؤمن به المراجع ويثق بنفسه، وأن ثقة المراجع بنفسه تقوده إلي سلوك معين من التصرفات يمكنه من فهم الأمور التي عليه القيام بها، في حين أن المستوى المنخفض من الثقة بالنفس يؤثر تأثيرا سلبيا علي المراجع عند اتخاذ الأحكام والقرارات، وأن عليه أن يتخذ الأحكام والقرارات بثقة عالية لضمان أن الرأي الذي قام بتقديمه صحيح وعادل، وتضمن معيار المراجعة الدولي (ISA 200) إشارة ضمنية لأهمية خاصية الثقة بالنفس، إذ أشار أنه يجب علي المراجع أن يكون متيقظا للأدلة التي تقدمها إدارة وحدة اقتصادية الزبون، وعليه ألا يقبل بأدلة تدقيق غير مقنعة بسبب قناعاته بصدق ونزاهة الإدارة، وبذلك فإن عليه عدم الاكتفاء

بإقرارات الإدارة، لأنها لا تعد بديلا عن الحصول على أدلة تدقيق كافية وصالحة للوصول إلى الاستنتاجات المعقولة (IFAC , 2016 : 498).

ب- الاستقلال الذاتي : تشير هذه الخاصية بأنه علي المراجع أن يتخذ القرارات بشجاعة وحيادية فيما يتعلق بتقييم أدلة المراجعة أو المعلومات التي حصل عليها، وعند تقديم رأيه الفني المحايد في مدى وعدالة عرض القوائم المالية، ويشير (Rpotter , 2021) بأن اتخاذ الأحكام والقرارات يعتمد علي الاستقلالية التي يتمتع بها المراجع، وأن المراجعين غير المتشككين هم الذين يقبلون إيضاحات إدارة الوحدة الاقتصادية من دون أن يطلب المزيد من التوضيحات في حين أن المراجعين أصحاب الشك المهني الأعلى يلجأون إلي تحديد مدى صحة وقيمة المعلومات أو الأدلة التي حصلوا عليها بالإضافة إلي استمرارهم بالتساؤل بصورة مستمرة . (IFAC , 2018 : 50).

العوامل المؤثرة علي الشك المهني :

نظرا لأهمية الشك المهني في المراجعة، فمن الضروري التعرف علي العوامل المؤثرة عليه، إذ أن دراسة تلك العوامل يمكن أن تسهم في توضيح كيفية ممارسة مكاتب وشركات المراجعة للتشكك المهني، من خلال برامج التوظيف والتدريب وتقييم الأداء ونظام الحوافز، ويمكن تحديدها في عاملين هما (الصباغ وشرف، ٢٠١٧).

العامل الأول: عقلية الشك المهني :

وتعد عقلية التشكك من العوامل الرئيسية المؤثرة علي ممارسة المراجع، وتتمثل تلك الممارسات في التوسع في البحث عن المعلومات، زيادة العمل علي كشف التناقضات، زيادة القدرة علي توليد البدائل، زيادة المراجعة في المعلومات الشخصية، وقد تم تحديد المتغيرات التي تساهم في تشكيل عقلية التشكك المهني بالآتي:

١- خصائص الشك المهني للمراجع : وتعد خصائص الشك المهني من المتغيرات المؤثرة في بناء وتكوين عقلية التشكك المهني، وقد حدد (Hurt) ست خصائص للشك المهني يمكن أن تؤثر علي أحكام وقرارات المراجعين (Nolder , 2018 : 8).

٢- الأخلاقيات المحاسبية، تتطلب الأخلاقيات المحاسبية من المراجعين أداء واجباتهم بشكل يتوافق مع المعايير المحاسبية، وأشارت الأدبيات المحاسبية أن أداء المراجعين لواجباتهم بما يتماضى مع أخلاقيات المهنة يؤدي إلي اتخاذ المراجعين أحكامهم المهنية بشكل أكثر تحفظا

نتيجة لزيادة مستوى الشك المهني لديهم وبالتالي بذل مجهودات إضافية الأمر الذي يؤثر بشكل جوهري علي جودة عملية المراجعة (Enofe et al , 2015 : 5 – 6).

٣- المعرفة المهنية للمراجع : وتعد المعرفة من العوامل المؤثرة علي تكوين وتشكيل عقلية التشكك المهني من خلال تفاعلها مع خصائص الشك المهني، فالمراجع ذو المعرفة المهنية العالية أكثر قدرة علي التشكك المهني (Nelson , 2019 : 18).

العامل الثاني : الموقف (بيئة الوحدة الاقتصادية محل المراجعة) :

يقصد بحالة الشك أو الموقف، الحالة المؤقتة التي أثارته المتغيرات الظرفية التي تثير الشك، مما ينعكس علي ممارسة الشك المهني، فمثلا أن المراجعين يرون تفسيرات الإدارة ليست مقنعة إذا كانت تتفق مع حوافز الإدارة في إدارة الأرباح، مما يدفع بالمراجعين لزيادة ممارسة التشكك المهني لمواجهة عوامل الخطر المرتبطة بإدارة الأرباح. وأن عقلية الشك المهني تتفاعل مع الحالة أو الموقف الذي يثير الشك فينتج ممارسة مهنية متشككة (Enofe et al , 2015)

طبيعة العلاقة بين الشك المهني وجودة عملية المراجعة

أن الهدف من عملية المراجعة هو زيادة درجة الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، ويتحقق ذلك من خلال جميع المراجعين لأدلة تدقيق كافية وملائمة لكي يتمكن المراجع من إبداء رأيه عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية وأنها معدة وفقا لإطار الإبلاغ المالي، أي يوضح المراجع في تقريره ما إذا كانت القوائم المالية تعكس الوضع المالي للوحدة الاقتصادية، ومع إن المعايير المحاسبية والقوانين الدولية تفرض معايير محددة من أجل ضمان صحة عرض القوائم المالية، ولكن عملية الإبلاغ المالي تتطلب ممارسة الأحكام الشخصية وبالتالي تتولد احتمالية لوجود أخطاء أو احتيال في القوائم المالية علي المراجع أن يقوم باكتشافها بالاعتماد علي الخبرة والنزاهة والموضوعية والشك المهني للمراجع والتي تمكن المراجع من اتخاذ الأحكام المناسبة والمدعومة بالأدلة الكافية (IAASB , 2015) : 15 ، ويبين (الصباغ وشرف، ٢٠١٥) أن ممارسة مراجعي الحسابات للشك المهني من الممكن أن يساهم في استعادة مهنة المراجعة لتقة المجتمع المالي بها.

إذ أن مهنة المراجعة تعاني في الفترة الأخيرة من أزمة انخفاض الثقة علي أثر الفضائح المالية التي تعرضت لها العديد من الشركات العالمية، والتي ترتب عليها انهيار واحدة من أكبر شركات المراجعة في العالم وهي وحدة اقتصادية (Arthur Andersen)، إذ تبين للباحثين والهيئات

المنظمة للمهنة أن عدم ممارسة المستوى المطلوب من الشك المهني يعد من أهم العوامل وراء الفشل في كشف عمليات التزوير والاحتيال المالي (الصباغ وشرف، 2015 : 23).

ويرى الباحث، بأن الشك المهني هو عبارة عن مجموعة من الصفات المهنية التي علي المراجع الخارجي امتلاكها، مما يعزز قدرته علي اكتشاف التحريفات الجوهرية، لما يترتب عليها من توسيع نطاق البحث وزيادة التثبت من مصدر المعلومات، الأمر الذي يتطلب من المراجع الخارجي ضرورة دعم ممارسته للشك المهني، من خلال تعزيز استقلاله المهني، والتأهيل العلمي المستمر والخبرة المهنية الملائمة، وبالتالي زيادة جودة المراجعة.

وتعد جودة المراجعة العامل الرئيسي الذي يحدد البقاء طويل الأجل لمكتب المراجعة في سوق العمل، وتقديم المكتب خدمات ذات جودة عالية يجعله محل ثقة الزبائن، إذ أن الجودة تمثل البعد الأساسي للتنافس بين مكاتب المراجعة.

أهمية ممارسة الشك المهني لتحسين جودة المراجعة

تعتمد عملية المراجعة بصفة أساسية على إصدار الأحكام المهنية عند تكوين الرأي المهني المحايد حول مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية للمعمل. حيث يعد الحكم المهني أحد الركائز الرئيسية التي يستند إليها المراجع في اتخاذ قراراته عند تخطيط وأداء عملية المراجعة والتقرير عنها، وذلك باعتبار أن عملية الحكم المهني تمثل القاعدة التي يمكن الاعتماد عليها، الأمر الذي يدعو إلى ضرورة أن يعمل المراجع على الوصول إلي اعلي مستوي لجودة حكمه المهني. حيث يمكن أن يؤدي صدور الأحكام المهنية غير الرشيدة من قبل المراجع إلى زيادة حالات التقاضي ضد المراجعين، ومن ثم زيادة حدة الانتقادات الموجهة لمهنة المحاسبة والمراجعة.

ويقصد بالشك المهني اتجاه أو موقف يتضمن الذهن المتسائل Questioning mind والتقييم الانتقادي لدليل المراجعة، Critical Assessment of Audit Evidence حيث يتطلب الشك المهني الاستفسار المستمر من خلال الذهن المتسائل عما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تشير إلى إمكانية وجود تحريف جوهري ناتج عن الغش أم لا، (ISA, 240, SAS, 99 معيار المراجعة رقم ٢٤٠).

خصائص الشك المهني المؤثرة في أحكام وقرارات المراجع:

حددت الأبحاث الأكاديمية مجموعة خصائص الشك المهني التي تؤثر على سلوك وتصرفات المراجعين، وعلى الرغم من التقسيمات المتنوعة لهذه الخصائص في الأدبيات السابقة إلا

أنها لم تتناولها أياً من هذه الأدبيات بصورة تفصيلية، فقد قام الباحث بتقسيم هذه الخصائص إلى ثمانية مجموعات من خصائص الشك المهني التي تؤثر على أحكام وقرارات المراجع ويمكن تناولها على النحو التالي:

- أ- **خصائص الصفات** : وهي مجموعة السمات الفردية التي تتيح إمكانية فهم أفضل لكيفية إنتاج الأحكام التي تعكس الشك المهني (Nelson, 2019) ، والتي تتمثل:
1. استجواب العقل: ويشمل فلسفة التحقق والتأكدات، والاستجواب الذهني والفضول لمراجع الحسابات، وأن عدم كفاية الأدلة يتطلب عمل إضافي في المراجعة ومزيد من الوثائق (Arens, et al., 2012).
 2. تعليق الحكم: وهو أن لا يصدر مراجع الحسابات أي حكم حتى يكون لديه مستوى مناسب من أدلة الإثبات التي يستند إليها. (Quadackers, et al., 2015; Hurtt, 2020)
 3. البحث عن المعرفة: إن مراجع الحسابات لديه رؤية استطلاعية عامة واهتمام بجميع الجوانب التي تتعلق بعملية المراجعة، والبحث عن المزيد من المعلومات (Hurtt, 2010) كما أن نقص المعرفة ربما تجعل المراجع أقل تشككاً وأكثر اعتماداً على تقديرات الإدارة مما ينتج عنه زيادة خطر المراجعة.
 4. فهم الدافع أو التفاهم: على المراجع أن يكون لديه فهم لاحتتمالات التلاعب ودوافع الإدارة وأسباب الاختلافات في الإدراك، وأن الأدلة المقدمة من العميل تفتقر إلى المصداقية أم لا (Nelson, 2009).
 5. الاستقلالية : فعلى المراجع إجراء تقييم موضوعي لأدلة المراجعة لتحديد ما إذا كانت الأدلة كافية لإصدار حكم ولا يتأثر بمعتقدات أو محاولات الإقناع من الآخرين (Nelson, 2009; Hurtt, 2013).
 6. الثقة بالنفس : تتطلب الشكوك المهنية مستوى معين من الثقة بالنفس واحترام الذات، والتسليم بضرورة تحقيق النجاح في عملية مراجعة الحسابات (Quadackers, et al., 2009) ، فالثقة الجيدة بالنفس تنعكس في دقة الأحكام الخاصة بالمراجع وشجاعته المهنية، حيث أن مطالبات المراجع لإدارة العميل لها علاقة إيجابية مع تقدير الذات لدى مراجع الحسابات (Nelson, 2009).

- ب- خصائص التجربة والخبرة : تؤثر خبرة المراجع على ميوله تجاه المخاطر والذي بدوره يؤثر على الشك المهني له، والخبرة لها دور في الفهم الأعمق لعمل العميل وتقييم مخاطر الاحتيال بدقة، فهم تعقيدات العميل، كمية الاختبارات، أداء الإجراءات التحليلية، والقدرة على تفسير النتائج.
- ج- خصائص التدريب : يتأثر مستوى الشك المهني للمراجع بمقدار ما تدرب عليه من تجارب سابقة وحالية للمراجعين، والممارسات الأخلاقية، والتدريب على تعقيدات العميل.
- د- خصائص الحافز: يمكن أن يؤثر الحوافز على مدى الأحكام والإجراءات التي تعكس الشك المهني للمراجع، والحافز قد يضع استقلال المراجع محل شك ويفرغ عملية المراجعة من محتواها .

جودة الحكم المهني للمراجع

يمثل الحكم المهني في مجال المراجعة جوهر مهنة المراجعة حيث تتطلب مراحل عملية المراجعة المختلفة (التخطيط، التنفيذ، التقرير) ضرورة إصدار أحكام مهنية قابل للتبرير من قبل المراجع. وإذا تميز الحكم المهني للمراجع في كافة مراحل عملية المراجعة بالدقة والصحة، فسوف ينجح في أداء عمله المهني وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، ويكون هذا دليلا كافيا على كفاية العناية المهنية المبذولة من جانبه، وإذا كانت كفاية العناية المهنية هي المعيار الذي يستند إليه عند تقييم جودة الأداء، فإن جودة الحكم المهني للمراجع هي المفهوم الأساسي لكفاية العناية المهنية (حسن، ٢٠١٨).

ويشير الحكم المهني إلى العمليات الذهنية التي يقوم بها المراجع لتشغيل ما تم إدراكه من معلومات، بالإضافة إلى الخبرة المتراكمة في ذهن المراجع والتي يحتفظ بها في ذاكرته في شكل أنماط للحكم المهني. بمعنى أنه من خلال عملية الحكم المهني تتم المقابلة بين المعلومات المكتسبة من الموقف من ناحية، والخبرة المتراكمة في ذهن المراجع من ناحية أخرى (بخيت، ٢٠٢٠).

وبالرجوع للدراسات السابقة يعرف الحكم المهني للمراجع كما يلي: تعرف (الصباغ، ٢٠١٨) الحكم المهني للمراجع بأنه (اجتهاد من جانب المراجع اعتمادا على معرفته وخبرته، وفي حالة غياب النصوص المهنية بهدف اختلاف القرارات التي تساعد في تكوين رأي فني محايد).

كما تعرف (دراسة غالي، ٢٠٢٠) الحكم المهني للمراجع بأنه (عملية اتخاذ قرار بواسطة مراجع مؤهل لذلك، خلال مزاولته لعمله المهني، وذلك في الإطار الموفر بواسطة المبادئ المحاسبية، ومعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، وقواعد السلوك المهني). وفي ضوء ما سبق، فإن عملية الحكم المهني للمراجع تعتبر عملية إدراكية ذهنية تتصف بالخصائص الآتية :

- **أولاً:** إن عملية الحكم المهني تبدأ بالبحث في ذاكرة المراجع عن أنماط الحكم المهني التي قد مارسها من قبل، الأمر يستلزم المزيد من عمليات استرجاع واكتساب المعلومات للحصول على النمط الملائم للحكم المهني.
- **ثانياً:** يتأثر الحكم المهني للمراجع بالصفات الذاتية والشخصية للمراجع.
- **ثالثاً:** تشغيل المعلومات في عملية الحكم المهني تتم تحت ظروف عدم التأكد، لأن المعلومات المتوافرة دائماً تكون معلومات غير تامة، وخاصة وأن المراجع عند ممارسة الحكم المهني لا يعرف على وجه اليقين الآثار والتداعيات الاقتصادية المترتبة على قراراته واختياراته.
- **رابعاً:** إن عملية الحكم المهني ليست عملية منفردة، ولكنها بالنسبة للمراجع عملية مستمرة.

العلاقة بين مستوى الشك المهني وجودة عملية المراجعة الخارجية

إن ممارسة المراجع للشك المهني وفقاً لمعايير المراجعة المعنية بذلك من المتوقع أن يؤدي إلى تحسين جودة الحكم المهني للمراجع بداية من الارتباط بالعمل وحتى إصدار تقرير المراجعة كما يلي:

١. في مرحلة ما قبل التعاقد مع العميل:

يقوم المراجع بدراسة مستفيضة لبيئة العميل والصناعة التي ينتمي إليها وذلك من خلال ممارسة مستوي معقول من الشك المهني، فهو يكون عند وضع الحياد بين افتراض نزاهة وأمانه إدارة العميل وافتراض عدم الأمانة والنزاهة وبالتالي سوف يكون هناك رقابة مانعة من أولى خطوات عملية المراجعة، حيث إذا ما توصل المراجع إلى عدم كفاءة ونزاهة إدارة العميل من خلال ممارسة الشك المهني فإنه يرفض عملية المراجعة، أما إذا ما توصل إلى وجود شك في بعض الأمور أو الحسابات لدى العميل فإن عليه أن يراعي ذلك عند التخطيط لعملية المراجعة، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تحسين جودة الحكم المهني للمراجع (Anis , 2018).

٢. عند مرحلة التخطيط لعملية المراجعة:

يساعد ممارسة المراجع للشك المهني في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة على تفهم أعمال العميل وبيئته، بالإضافة إلى تحديد المناطق الأكثر عرضه للغش والتي تحتاج إلى المزيد من الفحص، وذلك من خلال الاستفسار المستمر، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تحسين جودة الحكم المهني للمراجع حيث تتطلب هذه المرحلة من المراجع ممارسة الحكم المهني بشأن تقييم الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة بالإضافة إلى تعيين الضوابط الرقابية للمنشأة لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها، هذا فضلا عن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.

٣. عند مرحلة تنفيذ عملية المراجعة:

إن ممارسة المراجع للشك المهني أثناء مرحلة تنفيذ عملية المراجعة سوف يجعل المراجع يصل إلى تأكيد معقول عن الأخطاء والغش، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تحسين جودة الحكم المهني للمراجع حيث تتطلب هذه المرحلة من المراجع ممارسة الحكم المهني بشأن تقييم مدى كفاية وملائمة أدلة المراجعة، وتقييم مدى معقولية التقديرات المحاسبية التي تعد بواسطة الإدارة، ومدى ملائمة الافتراضات التي تعتمد عليها، هذا فضلا عن تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المطبقة، ومدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية.

٤. عند مرحلة التقرير عن عملية المراجعة:

يمارس الشك المهني في مرحلة التقرير عن عملية المراجعة بهدف مساعدة المراجع على تقييم النتائج التي تم التوصل إليها أثناء أداء عملية المراجعة، بالإضافة إلى تقييم العرض النهائي للقوائم المالية، أي أن الشك المهني يستخدم في هذه المرحلة بهدف تدعيم رأي المراجع في النتائج التي تم التوصل إليها ومدى كفاية أدلة الإثبات المجمع، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تحسين جودة الحكم المهني للمراجع بشأن التقرير عن عملية المراجعة (راضي، ٢٠١٥).

النتائج :

- توجد عدة عوامل تؤثر على جودة المراجعة الخارجية وهي التأهيل العلمي والكفاءة المهنية، الخبرة المهنية، استقلالية المراجع وموضوعيته، ادراك المراجع لأهمية جودة المراجعة، عوامل متعلقة بمكتب المراجعة، عوامل متعلقة بفريق المراجعة، أتعاب المراجع.
- هناك تأثير لأهمية إدراك مراجع الحسابات على أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية على جودة المراجعة لأن ذلك يدعم سمعته وشهرته في مجال عمله. وأن المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة الجودة التامة.
- خبرة المراجع في النشاط الذي ينتمي اليه العميل يعطيه ميزة تنافسية عن غيره فهو يستطيع تحديد طبيعة الاجراءات التي سيقوم بها حتى يتم أداء عملية المراجعة بالجودة المطلوبة.
- جودة تدقيق الحسابات تزداد عندما تتحقق استقلالية وموضوعية المراجع عند أداء عمله باعتبارها العنصر الهام في عملية المراجعة لأنها تمنح الثقة في القوائم المالية.

التوصيات :

- في ضوء الاستنتاجات التي توصل إليها البحث بجانبه النظري والتطبيقي، يمكن تقديم مجموعة من التوصيات كما يلي :
- ضرورة قيام الهيئات التشريعية والتنظيمية في الكويت والمتمثلة بمجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ومجلس المعايير المحاسبية والرقابية بالتأكيد علي أهمية الشك المهني وضرورة ممارسة مراجعي الحسابات للشك المهني أثناء تنفيذ عملية المراجعة.
- ضرورة قيام مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ومجلس المعايير المحاسبية والرقابية في الكويت بمطالبة مكاتب وشركات المراجعة باعتماد آليات مناسبة تضمن تنمية خصائص الشك المهني الإيجابي لدى المراجعين وتضمن تقليل معوقات ممارسة الشك المهني.
- ضرورة قيام مكاتب وشركات المراجعة الكويتية بتقييم دوري لمدى توفر خصائص الشك المهني الإيجابي لدى المراجعين، والعمل علي تنمية تلك الخصائص من خلال برامج التدريب الملائمة، فضلا عن تدريبهم علي ممارسة الشك المهني وإزالة العوامل التي تحد من قدرتهم علي تلك الممارسة.

الدراسات المستقبلية :

- دراسة اثر الشك المهني على قوة المراجع فى التفاوض مع عميل المراجعة وانعكاس ذلك على تحسين جودة المراجعة.
- دراسة اثر حجم العمل كمتغير منظم فى العلاقة بين الشك المهني وتحسين جودة المراجعة.
- دراسة دور الأزمات المالية والسياسية فى تحسين علاقة المراجع الخارجى بالالتزام بمعايير المراجعة.

المراجع باللغة العربية :

- أبو سميح، نفين. (٢٠١٥م)، "قياس أثر أتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة دراسة ميدانية"، (أطروحة دكتوراه غير منشورة)، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس، مصر.
- أبوهين، إياد، (٢٠١٩)، "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات القانونيين" (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية.
- الإبيارى ، هشام فاروق (٢٠٢١) ، " نحو إطار مقترح لتحسين مستوى الشك المهني للمراجع فى مواجهة خطر إدارة عميل المراجعة للفحص التحليلي - دراسة تحليلية وتجريبية ميدانية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، المجلد الخمسون ، العدد الأول . المجلد الثالث.
- اسماعيل، طارق محمد حسنين، قطب، احمد سباعي، (٢٠١٦م)، "مدي ادراك خصائص جودة المراجعة من الأطراف ذوي الصلة بعملية المراجعة" "دراسة ميدانية"، المؤتمر الثالث لمستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- الأمير، أحمد أحمد مصطفى، (٢٠١٥م)، "العلاقة بين التخصص و الجودة فى مجال المراجعة دراسة تحليلية " ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة - رسالة ماجستير غير منشورة.
- أمين أحمد لطفى، (٢٠١٦م)، "دراسات متقدمة فى المراجعة وخدمات التأكد"، الإسكندرية، الدار الجامعية.
- أمين أحمد لطفى، (٢٠١٧م)، "التطورات الحديثة فى المراجعة"، الإسكندرية، الدار الجامعية.
- الحدرى، زهير. (٢٠١٦)، علم تدقيق الحسابات"، ط.١: دار البداية ناشرون وموزعون.

- التميمي، جمانة، (٢٠١٨م)، "العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة البصرة، العدد العاشر . المجلد الخامس.
- الذنبيات، علي، (٢٠١٩)، "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية"، ط.٣: دار وائل للنشر.
- الرماحي، نواف، (٢٠٠٩م)، "مراجعة المعاملات المالية"، ط.١: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- الزبيدي، فراس، (٢٠١٧م)، "العوامل المؤثرة في جودة أعمال المراجعة من وجهة نظر مراقبي الحسابات"، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد السابع.
- الزهيري، رجا محمد عبد الرحيم، (٢٠١٦م)، "دور التخصص المهني لمراقب الحسابات في تقدير المخاطر وتحسين جودة المراجعة"، بحث مقدمة للحصول علي شهادة "المحاسبة القانونية"، مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد.
- السيد السقا، (٢٠١٥م)، "إطار مقترح لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعة في شركات المساهمة السعودية"، مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد الثاني . المجلد الثالث.
- الصباغ، أحمد عبد المولى وشرف، جهاد محمد، (٢٠١٨م)، "مدى اهتمام الأبحاث الأكاديمية والمعايير المهنية بممارسة التشكك المهني لمواجهة مخاطر المراجعة : دراسة نظرية" المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد ٢٨، الجزء الأول.
- الصحن وأخرون، (٢٠١٧م)، أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية. (د.ط.) الإسكندرية: الدار الجامعية.
- الطائي، قdade، (٢٠١٨م)، "إدارة الجودة الشاملة"، ط.١: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- الجابر، علي محسن فاضل (٢٠١٨م)، "تقييم تطبيق رقابة جودة المراجعة الخارجية في ضوء معيار المراجعة الدولي رقم ٢٢٠"، بحث مقدمة للحصول علي شهادة "المحاسبة القانونية"، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين.
- الأهدل، عبد السلام سليمان قاسم، (٢٠١٨م)، "العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية" - دراسة نظرية - ميدانية" رسالة مقدمة للحصول علي درجة "ماجستير محاسبة، كلية التجارة - جامعة أسيوط.

- أيمن جعفر المهدي تاج الدين، (٢٠١٦م)، "دور لجان المراجعة فى تحقيق الجودة الشاملة فى القطاع المصرفى السودانى"، رسالة ماجستير غير مشنورة، كلية الدراسات التجارية جامعة السودان.
- بوشناق، مريم، (٢٠١٩م)، "دور مراقبي الحسابات فى الارتقاء بجودة المراجعة" (رسالة ماجستير غير مشنورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- جبران، محمد، (٢٠١٧م)، "العوامل المؤثرة فى جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين فى اليمن"، ورقة مقدمة لبلندوة الثانية عشر لتطوير مهنة المحاسبة فى المملكة العربية السعودية، كلية الاقتصاد والأعمال، الرياض.
- حسن، عماد عبد الرضا، (٢٠١٥م)، "أثر النظام المحاسبى الموحد للبلديات علي جودة المعلومات المحاسبية فى التقارير المالية ورأى المراجع الخارجى"، بحث مقدمة للحصول علي شهادة "المحاسبة القانونية"، مجلس المعهد العالى للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد. العدد الثالث. المجلد الخامس.
- الذنبيات، علي، (٢٠١٦م). "تدقيق الحسابات فى ضوء معايير المراجعة الدولية والأنظمة والقوانين المحلية نظرية وتطبيق"، ط. ١: دار وائل للنشر.
- راضي، محمد، (٢٠١٦م)، موسوعة المراجعة المتقدمة"، (د.ط.) الاسكندرية: دار التعليم الجامعي.

المراجع الأجنبية :

- Beasley , M.Carcello , J and Hermason , D (2018) " Top 10 audit de ciencias " , Journal of Accountancy , Vol. 191 No 4 , PP 63 -66 .
- Bowlin , K.O., Jessen I.H , and , M.David Piercey , (2017) , The Effects of Auditor Rotation , Professional Skepticism , and interactions with managers on audit quality available at SSRN : <http://ssrn.com/abstract=1914557> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1914557>
- Brown – liburd , H. I. , JR. Cohen , and G.Trompeter (2018) : Effects of Earnings forecasts and Heightened Professional Skepticism on the outcomes of Client – Auditor Negotiation , Journal of Business Ethics Available at : <http://ssrn.com/abstract=1521551>.

- Carcello , J.V., T.L. Neal (2017). Audit committee composition and auditor reporting , the Accounting review 75 (4) : 453-467.
- Carpenter , T. and J.L.Reimers. (2020) Professional Skepticism : The effects of a Partner's Influence and the Presence of fraud on Auditors fraud judgments and Actions , Vol. 20 No 4
- Carpenter , T., Durtschi , c. and Gaynor , L. (2018) , The incremental benefits of a forensic accounting course on skepticism and fraud – related judgments , available at : [http : // ssrn. com / abstract = 1223662](http://ssrn.com/abstract=1223662)
- choo , f. , and K. Tan. (2017) , Instruction , Skepticism , and accounting students ' ability to detect frauds in auditing , the journal of Business Education 1 (fall) : 72-87
- D ' Aquila , Jill m. , and Kim Capriotti.(2018). the SEC's case Against California micro Devices : A lesson in Using Professional Skepticism and Obtaining Sufficient Appropriate Evidence , Issues in Accounting Education , Vol. 26 , No. 1 , PP 145-154.
- Enofe, A. O., Ediae, O. O., & Ejiemen, C. O. (2016). Audit Quality and Auditors Independence in Nigeria: An Empirical Evaluation. Journal of Finance and Accounting, 4(11.2013.(
- Fullerton , R. , and c.Durtschi , (2017). the effect of Professional Skepticism on the fraud Detection Skills of internal Auditors , Working paper , Available at SSRN : [http : // ssrn. com / abstract = 617062](http://ssrn.com/abstract=617062) or [http : // dx. doi. org / 10.2139 / ssrn. 617062](http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.617062).
- Fullerton , R. , and c.Durtschi , (2019). the effect of Professional Skepticism on the fraud Detection Skills of internal Auditors , Working paper , Available at SSRN : [http : // ssrn. com / abstract = 617062](http://ssrn.com/abstract=617062) or [http : // dx. doi. org / 10.2139 / ssrn. 617062](http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.617062)
- Griffith , E.E., J.S. Hammersley and K.Kadous (2018). Auditing complex Estimates : understanding the process used and problems Encountered working paper. Available at SSRN : [http : // ssrn. com / abstract = 1857175](http://ssrn.com/abstract=1857175) or [http : // dx. doi. org / 10.2139 / ssrn.1857175](http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1857175)
- Hammersley. J.S. (2017) , A review and model of auditor judgments in fraud – related planning tasks , Auditing : A journal of practice & theory 30(4) : 101-128.
- Hammersley. J.S., K. Johnstone , and K. Kadous (2018) How do audit seniors respond to heightened fraud risk ? Auditing : A Journal of Practice & theory 30 (3) : 81-101

- Hur. R.K. (2017). Development of an instrument to measure professional Skepticism Working paper available at : [http : // home. business. Utah. edu / actdp / acctg % 207000 / instrument. doc](http://home.business.utah.edu/actdp/acctg%207000/instrument.doc).
- Hurtt , K., M. Eining , and R.D. Plumlee (2018). An Experimental Examination of Professional Skepticism. Working paper Available at SSRN : [http :// ssrn. com / abstract = 1140267](http://ssrn.com/abstract=1140267) or [http : // dx. doi. org / 10.2139/ ssrn. 1140267](http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1140267)