

تحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني
عند قيامه بأعمال المراجعة

اعداد الباحث:

أحمد محمد عبد الله محمد

تحت اشراف :

أ.د/ هشام حسن عواد المليجي	أ.د/ علي أحمد مصطفى زين
أستاذ المحاسبة المالية، ورئيس قسم	أستاذ المحاسبة والمراجعة، بكلية
المحاسبة السابق، كلية التجارة وإدارة	التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان
الأعمال، جامعة حلوان	وعيد معهد القاهرة العالي للغات والترجمة السابق

١٤٤٢ هـ - ٢٠٢١ م

تحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني عند قيامه بأعمال المراجعة

١/١ مقدمة

تتناول هذه الورقة البحثية دور التشكك المهني للمراجع في القيام بمهام المراجعة حيث يعد من أحد الموضوعات الفكرية المثيرة التي ترتبط بالعديد من الجوانب المتعلقة بالمراجع ومهنيته سواء على المستوى السلوكي أو المستوى الفني وذلك في ضوء الدور الحيوي الذي يلعبه التشكك المهني وأثره على ممارسة المراجع لمهام عمله وتحديد مستوى الثقة بإدارة عميل المراجعة لتجنب المخاطر المرتبطة بالمراجعة، وهو ما يؤثر على تحديد المراجع للدلة اللازمة للمراجعة وحجم العينة وطبيعتها ومدى الاستفسارات الواجبة لاتمام مهامه على النحو الذي يساهم في الارتقاء بجودة تقريره مما يحقق الهدف من المراجعة، ويستوجب بصورة متوازنة لاستخدام التشكك المهني في المراجعة تحسين قدرات المراجع ودعمه الفني للارتقاء بالبواعث السلوكية اللازمة لذلك، بجانب ضرورة تمتعه بمجموعة من الصفات الشخصية التي تمكنه من الاستخدام المعتدل "الحيادية" للتشكك المهني أثناء ممارسة أعمال الفحص والمراجعة بما يحقق الأهداف المرجوة منه والمؤثرة على الأحكام المهنية للمراجع .

في ذات السياق تنبع أهمية أخرى لممارسة التشكك المهني وذلك في العلاقة الداخلية بين المراجع وفريق المراجعة ومدى أهمية الحفاظ على وجود مستوى من التوازن في هذه العلاقة، حيث يؤثر استخدام الشك المهني على تقييم رئيس فريق المراجعة لأفراد الفريق وتحديد أوجه الضعف وسبل معالجتها بما يرتقي بجودة الأداء المهني للمراجعة والتي يتضح أثرها في وصوله لدرجة معقولة لمدى خلو القوائم المالية لمنشأة العميل من الأخطاء الجوهرية مما يعظم دور المراجع في استئارة رؤية مستخدم تلك القوائم ومساعدتهم بصورة حقيقية في اتخاذ القرارات المناسبة .

٢/١ الدراسات السابقة

١- دراسة (D'Aquila & Capriotti, 2011)، بعنوان :

"The SEC's Case against California Micro Devices: A Lesson in Using Professional Skepticism and Obtaining Sufficient Appropriate Evidence"

تناولت الدراسة واقعة غش فعلية عرضتها هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC)، حيث أشارت فيها إلى الأسباب التي أدت إلى عدم قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش، ومن أهمها عدم بذله للعناية المهنية الواجبة، وعدم التزامه بمتطلبات المعايير المهنية أثناء قيامه بأعمال المراجعة، فضلاً عن عدم ممارسته للشك المهني عند تقدير مخاطر المراجعة، إلا أنها لم تتناول بتركيز كيفية التغلب على هذا القصور لتجنبه مستقبلاً بممارسة الشك المهني.

تحسين ممارسة المراجع الخارجي للشكك المهني عند قيامه بأعمال المراجعة

٢- دراسة (الابيارى، ٢٠١٣)، بعنوان:

"نحو اطار مقترح لتحسين مستوى الشك المهني للمراجع في مواجهة خطر ادارة عميل

المراجعة للفحص التحليلي (دراسة تحليلية وتجريبية ميدانية)"

هدفت الدراسة إلى تحسين كفاءة وفعالية أداء الفحص التحليلي لعملية المراجعة، وذلك للحد من ممارسات تضليل العميل لإدارة عملية المراجعة، في حالة ممارسة العميل لإدارة الأرباح، وما نتج عنها من تحريفات جوهرية بالقوائم المالية، حيث تؤدي تلك الممارسات إلى تخفيض مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات أثناء أدائه لعملية المراجعة، وقد تضمنت هذه الدراسة ممارسات عميل المراجعة لإدارة الأرباح، إلا أنها اقتصرت على ممارسة المراجع الخارجي للشك المهني خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة عند أداء الفحص التحليلي فقط، ولم تتضمن ممارسة عملية المراجعة على نحو شامل .

٣- دراسة (Glover & Prawitt, 2013)، بعنوان :

Enhancing Auditor Professional Skepticism: The "

"professional Skepticism Continuum

عرضت الدراسة منهج مستمر للشك المهني، يوضح اختلاف ممارسته وفقاً لاختلاف المستويات الهيكلية، والتهديدات التي يتعرض لها كل مستوى، كما قدمت الدراسة تطبيق ممارسة مستوى الشك المهني بشكل متزايد أو منخفض بما يتوافق مع مخاطر المراجعة ذات الصلة، الأمر الذي يجب على المراجع الخارجي أخذه في الاعتبار عند قيامه بأعمال المراجعة، إلا أنها لم تتناول ممارسة للشك المهني في ظل المتغيرات البيئية المحيطة به .

٤- دراسة (محجوب، ٢٠١٧)، بعنوان :

"نموذج مقترح لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة في اطار تقدير المخاطر باستخدام

الشك المهني (دراسة تجريبية)"

هدفت الدراسة في تقدي نموذج يوضح أثر ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على جودة الأداء المهني، حيث تناولت تحديد العوامل المؤثرة على مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني، وايضاح مدى تأثير ممارسة الشك المهني عند تقدير مخاطر المراجعة على دقتها وموضوعيتها، بالإضافة إلى اعداد نموذج مقترح يوضح أثر ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على تحسين جودة الأداء المهني، واختبار مدى قابلية النموذج المقترح للتطبيق العملي ومدى فاعليته. توصلت الدراسة إلى وجود تأثير جوهري لكل من خصائص النشاط، وخصائص الأدلة، وخصائص مراقب الحسابات عند تقدير مخاطر المراجعة باستخدام الشك المهني على جودة الأداء المهني، إلا أنها لم اقتصرت على تناول تحسين جودة الأداء المهني باستخدام الشك المهني في اطار تقدير المخاطر فقط .

٣/١ مشكلة البحث

تتلخص مشكلة البحث في ضوء ما سبق عرضه وتحليله من الدراسات السابقة، بالاجابة على مدى الحاجة إلى تحسين مستوى ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني على نحو شامل بما في ذلك أدلة الاثبات، ونظام الرقابة الداخلية، وتقدير مخاطر أعمال المراجعة، وغير ذلك حتى يمكن معه الارتقاء بجودة الأداء المهني وفقاً لاطار محدد بمرجعية لمعايير المراجعة .

٤/١ هدف البحث

يهدف البحث إلى تحديد اطار عام للتشكك المهني، والاستفادة من معايير المراجعة التي تناولته، بما يمكن معه وضع اطار مقترح لتحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني، وذلك حتى يتسم بالملائمة والقابلية للتطبيق في ظل المتغيرات البيئية المحيطة .

٥/١ أهمية البحث

ترجع أهمية البحث إلى أنه في ظل تزايد مخاطر أعمال المراجعة الخارجية نتيجة للعديد من المتغيرات البيئية المحيطة بالمراجع الخارجي، فيعد أحد أهم أساليب الحد من تلك المخاطر هو التشكك المهني مما يتطلب معه تحسين مستوى ممارسته ليعود بالنفع على جودة الأداء المهني لعملية المراجعة .

٦/١ منهج البحث

يستند الباحث على المنهج الاستنباطي لتحقيق أهداف البحث، حيث سيتم اتباع المنهج الاستنباطي، وذلك من خلال الاستعانة بالمراجع، والأبحاث، والدوريات العلمية، والدراسات السابقة، إضافة إلى المراجع المتاحة على شبكة المعلومات الدولية المتعلقة بممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني، ثم بعد ذلك سيتم صياغة الإطار النظري، ووضع إطار مقترح للبحث، ثم إستخلاص النتائج والتوصيات.

٧/١ خطة البحث

وسوف يتم تناول تلك الورقة البحثية على النحو التالي :

المبحث الأول : الاطار العام للتشكك المهني في المراجعة .

المبحث الثاني : معايير المراجعة التي تناولت التشكك المهني .

المبحث الثالث: اطار مقترح لتحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني عند قيامه بأعمال المراجعة .

المبحث الأول
الإطار العام للتشكك المهني في المراجعة

١/٢ المبحث الأول: الاطار العام للتشكك المهني في المراجعة

٢/٢ مقدمة

يساهم التشكك المهني في المراجعة في دعم دور المراجع والارتقاء بالجودة الفنية لتقاريره مما يحقق الأهداف المرجوة من المراجعة، وفي ضوء ذلك يسعى الباحث من خلال هذا المبحث إلى الوقوف على الاطار العام للتشكك المهني في المراجعة، فالتشكك المهني مفهوم هام في ممارسة المراجعة، ويزداد الاهتمام به في أدبيات المحاسبة والمراجعة الأكاديمية (Hurt, Eining & Plumlee, 2008, P. 24)

٣/٢ مفهوم التشكك المهني في المراجعة

يعتبر الشك المهني مظهر من مظاهر الموضوعية، ويتكون جذورها من كلمة التشكك "الاستفسار أو الانعكاس" والتي يأتي أصلها من كلمة يونانية "skeptikos" مما تعني الاستفسار وهو " للحصول على معلومات عن طريق التشكك عن طريق التساؤل"، فعادة الخصائص المرتبطة بالتشكك تشمل استجواب ومراجعة الملاحظة، التحقيق، والتفكير، والنظر إلى أبعد من ما هو واضح، وتعليق الإيمان، ويتضمن الشك المهني السمات المرتبطة عادة بالاعداد المهني للمشككين والذي يتطلب مستوى من الرعاية والعناية الواجبة في سياق المعايير المهنية، والتنظيم، والرقابة، والتفاوض، والتفاوض، وجمع الأدلة وتقييمها، والحكم المهنية، والمعاملات التجارية المعقدة والحوافز والدوافع، والترشيد وغير ذلك، وقد يختلط على البعض كل من الأحكام المهنية والتشكك المهني، التشكك المهني ضروري للحكم المهني ذات جودة عالية، وإنما هو عنصر واحد فقط لما هو ضروري للمراجع لممارسة الحكم المهني بشكل سليمة. (Glover & Prawitt, 2013, P. 2)

حدد المعيار الدولي رقم ٢٠٠ بعنوان: كل من المفهومين حيث تناولت الفقرة رقم ١٥ من المعيار مفهوم التشكك المهني بأنه " ينبغي أن يخطط ويجري المراجع عملية مراجعة ما بممارسة التشكك المهني مدركاً أن الظروف قد تكون موجودة بحيث تؤدي إلى وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية"، في حين حددت الفقرة رقم ١٦ من المعيار مفهوم الحكم المهني بأنه " ينبغي أن يمارس المراجع الحكم المهني عند تخطيط وإجراء عملية مراجعة القوائم المالية " (ISA 200)

تناولت بعض معايير المراجعة وكذا الأبحاث الأكاديمية الشك المهني في المراجعة، فقد عرف الشك المهني على أنه الموقف الذي يشمل استجواب العقل وتقييم نقدي لأدلة المراجعة، ويستخدم المدقق المعرفة والمهارة، والقدرة التي دعا إليها مهنة المحاسبة العامة لأداء بجد، بحسن نية وسلامة، وجمع وتقييم موضوعي للأدلة، فالموضوعية عند جمع وتقييم أدلة المراجعة تتطلب من المراجع أن ينظر في كفاءة وكفاية الأدلة، فمنذ أن يتم جمع أدلة المراجعة وتقييمها يجب أن يمارس الشك المهني في جميع مراحل عملية المراجعة. فعلى المراجع أن لا يفترض أن الإدارة غير شريفة ولا يفترض تأكيد صدقها. فممارسة الشك المهني لا ينبغي أن يكون المراجع راضياً بأقل من أدلة مقنعة بسبب

تحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني عند قيامه بأعمال المراجعة

الاعتقاد بأن الإدارة صادقة . (AU Section 230)، وقد عرف معيار المراجعة الأمريكي رقم AU 316 بعنوان اعتبارات الاحتياطي في مراجعة القوائم المالية: الشك المهني بأنه هو الموقف الذي يشمل استجابات العقل وتقييم نقدي لأدلة المراجعة . (AU Section 316) حيث يتضمن التشكك المهني بأن يكون المراجع متيقظاً لما يلي : (ISA 200)

- أدلة المراجعة التي تتعارض مع أدلة المراجعة الأخرى، التي تم الحصول عليها .
- المعلومات التي تؤدي إلى التساؤل حول مدى موثوقية الوثائق وإجراءات الاستجابة للاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة .
- الحالات التي قد تدل على وجود احتياطي محتمل .
- الظروف التي تشير إلى الحاجة إلى وضع إجراءات مراجعة أخرى بالإضافة إلى تلك الإجراءات التي تقتضيها معايير المراجعة الدولية .

يرى الباحث أن المفاهيم التي وردت بمعايير المراجعة عن التشكك المهني ترتبط بشكل وثيق بالعوامل النفسية للمراجع وسلوكياته المترتبة على الأحداث التي يواجهها المراجع عند القيام بمهامه ليس فقط أثناء الفحص بل بمراحل عملية المراجعة ككل مما يدل على أن التشكك المهني غير مرتبط بمرحلة بعينها من تلك المراحل وإنما هو مرتبط بكافة مراحل عملية المراجعة وهو ما تبرز معه أهميته ودوره .

٤/٢ أهمية التشكك المهني في المراجعة

يرجع إلقاء الاهتمام للتشكك المهني في المراجعة في ضوء استمرار تعدد المعاملات التجارية والمعايير المحاسبية في الزيادة، فالمعايير المحاسبية المستندة إلى المبادئ، وتوسع نطاق استخدام القيمة العادلة، وإجراءات المحاسبة الذاتية وتقديرات الإدارة يتطلب تطبيقها مزيداً من الحكم والتقدير في تقدير قيمة وحساب الكميات الهامة المبلغ عنها بالقوائم المالية، ونظراً لزيادة التعقيد والذاتية جنباً إلى جنب مع استمرار التركيز على التقارير المالية تنسم بالموثوقية، فقد تزايد الاهتمام بالشك المهني من قبل المراجع وغيرهم في سلسلة المعلومات الإبلاغ المالي والتي ربما لم تكن مفاجئة .

أكد البعض على أن عوامل مثل توفير خدمات غير رقابية أو حيازة المراجعة بصورة طويلة يمكن أن تهدد جودة المراجعة على مر الزمن من خلال تقويض الشك المهني للمراجع ، مشيراً إلى الاعتقاد بأن تأكيدات الإدارة مقبولة وأحياناً بدون تحدي كافي، وأثارت هذه التأكيدات أسئلة إضافية وتكثيف التركيز على ممارسة المراجعين للشك المهني. في كثير من الأحيان تعبر تقارير الفحص من الجهات التنظيمية في جميع أنحاء العالم عن القلق بتطبيق الشك المهني من قبل المراجعين، فالتشكك المهني المناسب هو عنصر ضروري لمراجعة القوائم المالية، ومع ذلك، فإن الجهود والتوصيات لتعزيز الشك المهني سوف تستفيد من فهم المفاهيم التي تكمن وراء ذلك، وهو حوار قوي حول عوامل عديدة على المستويات الهيكلية المختلفة ذات التأثير إيجاباً وسلباً . (Glover & Prawitt, Op.Cit, P. 2)

تحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني عند قيامه بأعمال المراجعة

يعتمد المراجع على استقامة إدارة العميل ما لم تثير الظروف شكوكه، فيجب عليه في هذه الحالة أن يوسع إجراءاته ليحدد ما إذا كانت شكوكه مبررة أم لا (Mautz & Sharaf, 1961, P. 115)، ويعتبر المراجعين هم المسؤولون عن الحفاظ على التشكك المهني وممارسة الحكم المهني في جميع أنحاء تخطيط وأداء المراجعة، وتصف معايير المراجعة الشك المهني أنه بمثابة تعبير عن موقف يتضمن استجواب العقل، ويجري في حالة تأهب للظروف التي قد تشير إلى الأخطاء المحتملة بسبب الغش أو الخطأ، وتقييم نقدي لأدلة المراجعة. ببساطة، المراجعين يظلوا في حالة تأهب لاحتمال وجود أخطاء جوهرية سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ في جميع أنحاء التخطيط والأداء من خلال المراجعة. في إصدار أحكام حول وجود أخطاء جوهرية، فالمراجعين هم المسؤولون عن تطبيق التدريب ذات الصلة، والمعرفة، والخبرة في اتخاذ قرارات مستنيرة بشأن مسارات العمل التي تتناسب مع ظروف عملية المراجعة وذلك في ظل مسؤولية أداء واجباتهم بجد وبعناية (Arens, Elder & Beasley, 2014, P.P 36 – 37).

تتكون جوانب التشكك المهني التشكك المهني من عنصرين أساسيين: استجواب العقل وتقييم نقدي لأدلة المراجعة. في حين أن المراجعين يود أن يعتقد أن المنظمات تقبل العملاء ذوي النزاهة والصدق، فالحفاظ على استجواب العقل يساعد المراجعين على تعويض التحيز الطبيعي الذي يريد أن يثق بالعميل، فاستجواب العقل تعني أن ينتهج المراجع المراجعة "بتقة ولكن بتحقيق" من النظرة العقلية، وبالمثل نظرًا لأن الحصول على تقييم الأدلة الداعمة للقوائم المالية والإيضاحات، ويشمل الشك المهني أيضًا تقييمًا نقديًا للأدلة التي تتضمن طرح الأسئلة الفحص والانتباه إلى عدم الاتساق، عندما يلتزم المراجعين بالمسؤولية للحفاظ على استجواب العقل والتقييم الانتقادي للأدلة فإن ذلك يقلل إلى حد كبير من احتمال فشل المراجعة (Arens, Elder & Beasley, Op.Cit, P. 145).

قدم نيلسون في عام ٢٠٠٩ نموذجًا لمحددات الشك المهني في أداء المراجعة والذي يظهر أن مدخلات الثبوتية تؤثر على أحكام التشكك المهني للمراجع، والتي بدورها تؤثر على إجراءات تشكك بكل من الأحكام والإجراءات المتأثرة بحوافز المراجع، والصفات، والمعرفة، والخبرة، والتدريب، ويؤثر القيام بالتشكك على تصور المراجع وتفسير أدلة المراجعة المترجمة، وهذا النموذج هو متداخل بشأن النتائج الثبوتية التي تؤثر على تجربة المراجع والمدخلات المبنية على البراهين. (Rasso, 2013, P.P 16 – 17)، يتصل بذلك ما يبرز أهمية التزام المراجع بالتشكك المهني أثناء عملية المراجعة إذا أراد المراجع الحد مثلاً من مخاطر: (ISA 200)

- الإغفال عن ظروف غير عادية، والمبالغة بالتعميم عند استخلاص الاستنتاجات من ملاحظات المراجع
- استخدام افتراضات غير مناسبة في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة وتقييم النتائج الناشئة من ذلك.

تحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني عند قيامه بأعمال المراجعة

يعد التشكك المهني أمراً ضرورياً بالنسبة للتقييم النقدي لأدلة المراجعة، ويتضمن هذا البحث في أدلة المراجعة المتعارضة ومدى موثوقية الوثائق وإجراءات الاستجابة للاستفسارات والمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، كما يتضمن اعتبار مدى كفاية وملاءمة أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها في ضوء الظروف القائمة مثل الحالة التي تظهر فيها عوامل مخاطرة الاحتيال وتكون فيها وثيقة مفردة ذات طبيعة قابلة للتعرض للاحتيال هي دليل المراجعة الوحيد الناعم لمبلغ هام في القوائم المالية، يمكن القول ان متطلبات معايير المراجعة يمكن أن ينظر إليها على أنها قواعد واجب اتباعها بشكل غريزي. ومع ذلك فإنه ليس بعزم ولا التزام المراجع، فالمراجعة مثل المهن الأخرى تتطلب ممارسة المراجع للحكم المهني في التعامل مع عدد لا حصر له من الظروف، فعلاير المراجعة "المستندة إلى مبادئ" ومصممة ليتم تطبيقها في الممارسة العملية من خلال ممارسة الحكم المهني، ونوعية هذا الحكم، وبالتالي جودة المراجعة تعتمد على عوامل كثيرة تشمل: تعليم المراجع، والتدريب، والخبرة، والشخصية، والأهم من ذلك، مكونات الشك المهني - والحذر من أي وقت مضى واستجواب العقل. (AUSAB, 2012, P. 3)

يرى الباحث أن هناك علاقة طردية بين ممارسة المراجع للتشكك المهني وبين ما يواجهه من خبرات متراكمة وتجارب زملاء المهنة مما تركز معه في بواطن تفكيره أهمية ممارسة التشكك المهني، فكلما ازدادت مخاطر الاحتيال والعش التي ترتكب من قبل الإدارة وتسببت في تعرض منشآت المراجعة للتقاضى ومن ثم تهديد سمعتها في الأسواق كلما زاد دافع المراجع لممارسة التشكك المهني لأغراض تتعلق بجودة تقاريره وكذا لتفادي المخاطر التي قد يواجهها وهو ما يعزز تمتعه بخصائص التشكك المهني المرتبط بسلوكياته سواء على مستوى منشأة المراجعة أو قيادة فريق المراجعة أو المراجعين ذاتهم.

٥/٢ خصائص التشكك المهني في المراجعة

يرتبط التشكك المهني في المراجعة بمجموعة من الخصائص التي يمكن أن تؤثر على أحكام وممارسات المراجعين، ونتمثل فيما يلي: (Hurt, 2010)

- ١- إرجاء وتعليق الحكم .
- ٢- استجواب العقل .
- ٢- البحث عن المعرفة .
- ٣- فهم الشخصية .
- ٣- الثقة بالنفس .
- ٤- الاستقلال الذاتي .

كما أشار بعض الكتاب إلى مجموعة أخرى من الخصائص وهي: (Arens, Elder & Beasley, Op.Cit, P.P 145 – 146)

- ١- استجواب عقلية - التصرف بالتحقق مع بعض الشعور بالشك .
- ٢- تعليق حكم - حجب الحكم حتى يتم الحصول على الأدلة المناسبة .
- ٣- البحث عن المعرفة - الرغبة في تحقيق ما وراء ما هو واضح، مع الرغبة في التأكد .

تحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني عند قيامه بأعمال المراجعة

٤ - فهم الأشخاص - الاعتراف بأن دوافع الناس وتصوراتهم يمكن أن يتقدم إلى تقديم معلومات منحازة أو مضللة .

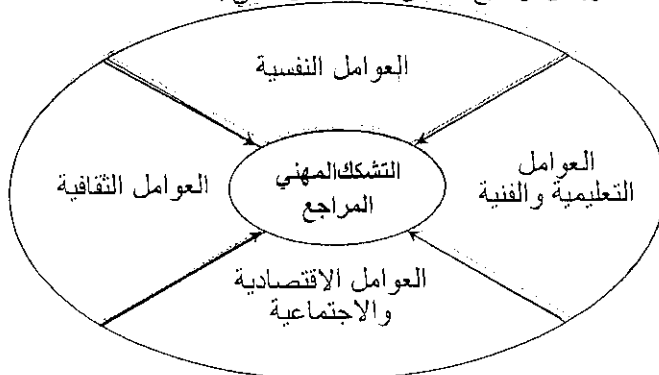
٥ - الحكم الذاتي - بشأن التوجيه الذاتي والاستقلال الأخلاقي، والقناعة بأن يقرر بنفسه، بدلاً من قبول المطالبات من الآخرين

٦ - احترام الذات - الثقة بالنفس لمقاومة الإقناع والظن في الافتراضات أو الاستنتاجات .

تؤثر تلك الخصائص بشكل ايجابي على سلوكيات المراجع عند القيام بمهامه على مدار مراحل عملية المراجعة المختلفة بشكل، إلا أنها لا تزال ناقصة بين المراجعين ولعل من أبرزها خاصية تعليق أو وقف الحكم فهذه السمة لا يتعين تخصيص مزيداً من الوقت لاتخاذ قرارات المراجعة فإنه ليس من المحتمل توفرها لدى العديد من المراجعين لأنها مثقلة بالعديد من مهام المراجعة التي يجب أن تلج وفقاً للمواعيد المحددة ببرنامج عمل المراجع، كما أن وجود بعض الاختلافات البيئية قد يؤثر على العناصر المستخدمة للتأكد من صفات الشكوك لتحديد مستوى الشك المهني .

(Hussin & Takiyah, 2015, P. P 68 – 75)

يشير الباحث في هذا الصدد إلى أن العوامل البيئية المختلفة قد تؤثر على السمات التي يمكن أن يتمتع بها المراجع والتي تعزز من استخدامه للشك المهني في القيام بمهام المراجعة مثل العوامل: التعليمية، الاقتصادية، الثقافية، والفنية (المهنية)، والنفسية (السلوكية والتربوية) وهو ما ترتقي معه ضرورة البحث الجيد عن مدى تأثير المراجعين بتلك العوامل قبل تكليفهم بأعمال المراجعة حتى يمكنهم الاستخدام الفعال للشك المهني بما يخدم أهداف برنامج المراجعة مما يؤثر إيجاباً على جودة تقارير المراجعة وأثر ذلك على العديد من العناصر كسمعة منشأة المراجعة، وتراكم الخبرات لدى المراجع، وتحفيز الدوافع النفسية والبواعث السلوكية للمراجع وغير ذلك من علاقات مترابطة ، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي :



الشكل رقم (١ - ١) : العوامل البيئية المختلفة المؤثرة على استخدام المراجع للتشكك المهني
المصدر : اعداد الباحث

تعيين ممارسة المراجع الخارجي للشكك المهني عند قيامه بأعمال المراجعة

٦/٢ العوامل المؤثرة على ممارسة الشكك المهني في المراجعة (Glover & Prawitt, Op.Cit, P.P 9 - 10)

١/٦/٢ التدابير اللازمة لممارسة الشكك المهني

« على مستوى المراجع للشكك المهني، توجد بعض من التدابير اللازمة لتعزيز وتشجيع التطبيق

المناسب من الشكك المهني على مستوى المراجع تشمل :

- منح التراخيص المهنية ومتطلبات التعليم المستمر .
- الإشراف والتوجيه ومراجعة وتفقيش تقييمات العمل والأداء .
- برامج التخطيط الفعال ومراجعة الحسابات، بما في ذلك تحديد التوقعات .
- مقاييس الأداء التي تكافئ الأفراد للعمل ذات جودة عالية .
- متطلبات التوظيف الصارمة .
- شريك الانخراط الفعال والرسائل القيادية .
- التدريب على الكفاءات الأساسية، والحكم المهني، وغيرها من المواضيع .

« على مستوى فريق المراجعة، بعض من تدابير لتعزيز وتشجيع التطبيق المناسب من الشكك

المهني على مستوى الفريق المشاركة تشمل:

- التخطيط بمشاركة القيادة المشاركة .
- اجتماعات الاحتيال المصنف الذهني .
- التشاور التصاعدي المطلوبة .
- سياسات الموارد البشرية والاستقلال .
- مراجعة ومراقبة الجودة الإثباتك وبرامج التفقيش الخارجية .
- الصناعة والعمل تجربة .
- برامج مراجعة جودة الأداء الداخلي .
- متطلبات تناوب الشريك .
- الأخلاق والامتثال الخطوط الساخنة .

٢/٦/٢ التهديدات المؤثرة على ممارسة الشكك المهني

« على مستوى فريق المراجعة، توجد بعض التهديدات المحتملة تجاه الشكك المهني الموجود

على مستوى الفريق تشمل :

- أهداف خدمة العملاء وتطوير الأعمال التي تخلق تضارب المصالح .
- عدم كفاية إدارة الوقت ومحدودية الموارد، واستخدام غير فعال من المتخصصين والخبراء .
- التأثير الخاطي للتفقيش (على سبيل المثال، متطلبات موسع) .
- تقصيلات الإدارة والشريك، أو لهجة ممارسات القيادة للارتباط التي لا تكفي التأكيد على الشكك المهني .
- التحيز المحتمل الناجم عن النزاعات لقرار مجموعة الاختلال الوظيفي .
- نموذج التدريب المهني .
- خصائص العميل .
- الألفة المرتبطة بحيازة المراجعة .

« على مستوى منشأة المراجعة، بعض التهديدات المحتملة إلى الشكك المهني الموجودة في

المهنة ومستوى الشركة ما يلي:

تحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني عند قيامه بأعمال المراجعة

- تضارب المصالح الناجمة عن الدافع نموذج محدد .
- عدم كفاية الموارد المخصصة لمراجعة الحسابات، أو المنافسة المعتمدة في المقام الأول على أتعاب المراجعة .
- الحوافز التي وضعتها / مقاييس الأداء الإقليمية المكاتب والعواقب .
- التبعية من قبل المكتب المحلي بشأن عميل كبير .
- طبيعة أو حجم الخدمات غير الرقابية .
- تركيز التفويض التي لا مواءمة تمامًا مع مخاطر المراجعة ذات الصلة.
- لجان المراجعة التي لا تفهم الدور الرقابي أو تتحالف بصورة وثيقة جدًا مع إدارة .

يمكن القول في هذا الصدد أن الحكم المهني للمراجعين ذوي الخبرة يكون أكثر دقة ويحمل في طبيعته مستويات أعلى من التشكك المهني، وبالتالي تظهر خبرة المراجعين وأثرها بصورة أفضل عن المبتدئين ودورهم في نقل المعرفة والاستفادة منها، البحث عن المعلومات، والفهم وخاصة بتطبيق ذلك عند التخطيط للمراجعة، وبالنظر إلى أن الكثير من المعرفة التي يكتسبها المراجعين من الدورات التدريبية ومعايير وأدلة المراجعة فنقل المعرفة من مصادر مختلفة هو أفضل إنجاز بالنسبة لخبرة المراجعين، فالتدريب وحده لا يمكن أن تكون بديلا عن الخبرة الفعلية، وبالتالي بعض المهام ذات المستوى الأعلى لا تزال بحاجة إلى أن يتخصص لها الخبراء، بغض النظر عن التعرض لمصادر معرفتهم (Mubako, Rodgers & Hall, 2016, P.P 34 – 36) ، وبشكل عام يوجد تأثير لكل من الأخلاق والخبرة والكفاءة في استخدام المراجع للتشكك المهني ودور ذلك في الارتقاء بجودة المراجعة . (Zarefar, Andreas & Atika, 2016, P. 832)

٧/٢ تطبيق التشكك المهني والعلاقة وأثره على الأحكام والقرارات المتعلقة بالمراجعة
١/٧/٢ إجراءات المراجعة التي تعكس الحاجة إلى تطبيق التشكك المهني. توجد مجموعة من إجراءات المراجعة في معايير PCAOB التي تعكس الحاجة إلى التشكك المهني وهي : (PCAOB, 2012, P.P 13 – 14)

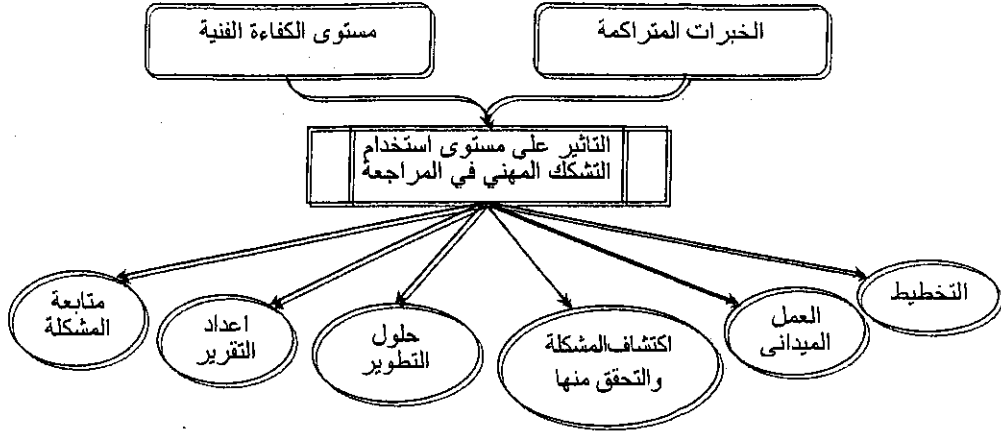
- حل التناقضات أو الشكوك حول مصداقية التأكيدات.
 - فحص إدخال دفتر اليومية وتعديلات أخرى للحصول على أدلة إيجابية وجود أخطاء مادية بسبب الغش، مراجعة التقديرات المحاسبية للتحيزات التي يمكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية بسبب الغش؛
 - تقييم الجدوى الاقتصادية للمعاملات الكبيرة غير المألوفة.
 - تقييم ما إذا كان هناك شك كبير حول قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة.
- تجدر الإشارة إلى أهمية تحسين قدرات الاكتشاف للمراجع بما له من أثر على الاستخدام الأمثل للتشكك المهني، حيث يتداخل كل من الاكتشاف والردع في ممارسة المراجع لمهامه حيث توجد علاقة

تحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني عند قيامه بأعمال المراجعة

بينهما لأن زيادة قدرة الاكتشاف لدى المراجع يعد أمراً معروفاً مما يؤدي بطبيعة الحال إلى زيادة قدرة الردع من خلال ممارسة المراجعة. (Chen, Kelly & Salterio, 2012, P.P 111 – 113) ٢/٧/٢ تطبيق التشكك المهني وأثره على مراحل عملية المراجعة. يطبق التشكك المهني بدرجة كبيرة لكونه حالة تأهب فمثلاً حالة التأهب لمراجعة الأدلة التي تتناقض مع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أو على المعلومات التي تثير التساؤل حول مصداقية الوثائق أو الردود على الاستفسارات لاستخدامها كدليل المراجعة، وعلاوة على ذلك فإنه يشمل التزام حذر في الظروف التي قد تشير إلى امكانية وجود خطأ أو احتيال، والظروف التي تشير إلى الحاجة إلى إجراءات مراجعة بالإضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير المراجعة، فطبيق التشكك المهني في هذا الصدد يعني التشكيك والنظر في مدى كفاية وملاءمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في ظل الظروف، في حالات الشك حول مصداقية المعلومات أو مؤشرات على خطأ ممكن أو الاحتيال، تتطلب بمعايير المراجعة أن المراجع مواصلة التحقيق وتحديد ما تعديلات أو إضافات لمراجعة الإجراءات اللازمة لحل هذه المسألة. قضية الصعوبة أو الوقت أو التكلفة التي يخطوي عليها ليست في حد ذاتها أساساً صالحاً للمراجع لحذف إجراء المراجعة الذي لا يوجد بديل له أو يكون راضياً عن أدلة المراجعة التي هي أقل من مقنعة، في حين أنه لا يمكن للمراجع التوقع بتجاهل الخبرة السابقة مع الإدارة والقائمين على الحكم، وإن الاعتقاد بأنهم صناديق ولديهم نزاهة لا يعني المراجع من الحاجة للحفاظ على الشك المهني أو يكون راضياً بأن أقل أدلة المراجعة مقنعة بالحصول على تأكيد مقبول، وتوجد أهمية للممارسة السليمة للحكم المهني في قرارات المراجعة مثل استراتيجيات المراجعة والخطط التفصيلية، وتقييم الأدلة، وتقييم الأحكام الإدارية وتشكيل استنتاجاته، فيدون الشك المهني لا يظعن المراجع ولا يبقى في حالة تأهب للتقصّضات والظروف التي تشير إلى الأخطاء أو الغش الفعلية أو المحتملة. في عملية المراجعة (AUSAB, Op.Cit, P.P 2 - 3)

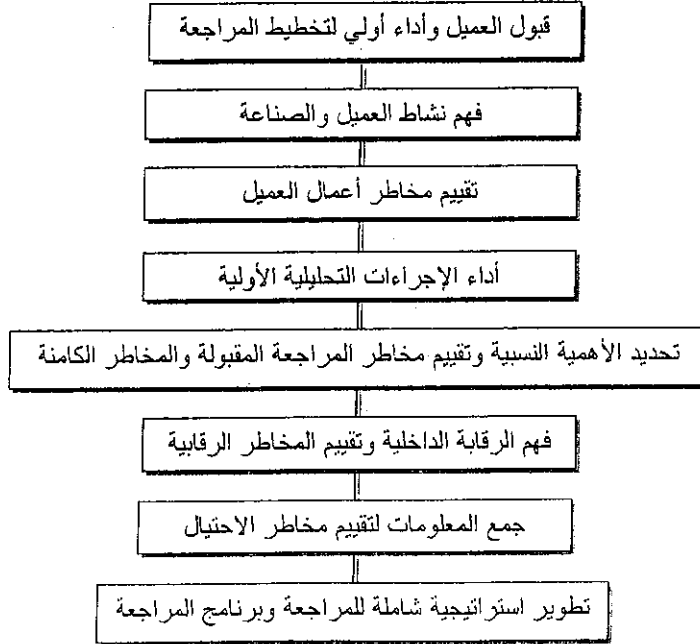
يرى الباحث أن التشكك المهني يلعب دوراً هاماً في مراحل عملية المراجعة بشكل عام نظراً لتداخله في كل مرحلة من مراحل التخطيط للمراجعة في ضوء كونه حالة تأهب مع التزام الحذر أثناء القيام بمهام المراجعة مما يبرز معه أثر ودور الخبرات المتراكمة والكفاءات التي تتمتع بها المستويات المختلفة في فريق المراجعة التي يمكن من خلالها استخدام التشكك المهني بصورة معتدلة نسبياً تساهم في التخطيط لاستراتيجية المراجعة لأعضاء فريق المراجعة بمراعاة أبعاد عديدة كالوقت والتكلفة وذلك بهدف الوصول لمستوى جودة عالي لتقارير المراجعة، ويمكن توضيح أثر استخدام التشكك المهني في مراحل المراجعة في ضوء الشكل التالي:

تحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني عند قيامه بأعمال المراجعة



الشكل رقم (١ - ٢) : أثر التشكك المهني على مراحل عملية المراجعة
المصدر : اعداد الباحث

يتصل بما سبق توجد ثمانية أجزاء رئيسية لتخطيط المراجعة حيث يهدف كل جزء من الأجزاء السبعة الأولى إلى مساعدة المراجع لتطوير الجزء الأخير لخطة وبرنامج مراجعة يتسم بالفعالية بشكل العام، ويمكن استعراضها على النحو التالي : (Arens, Elder & Beasley, Op.Cit, P.P 208 – 209)



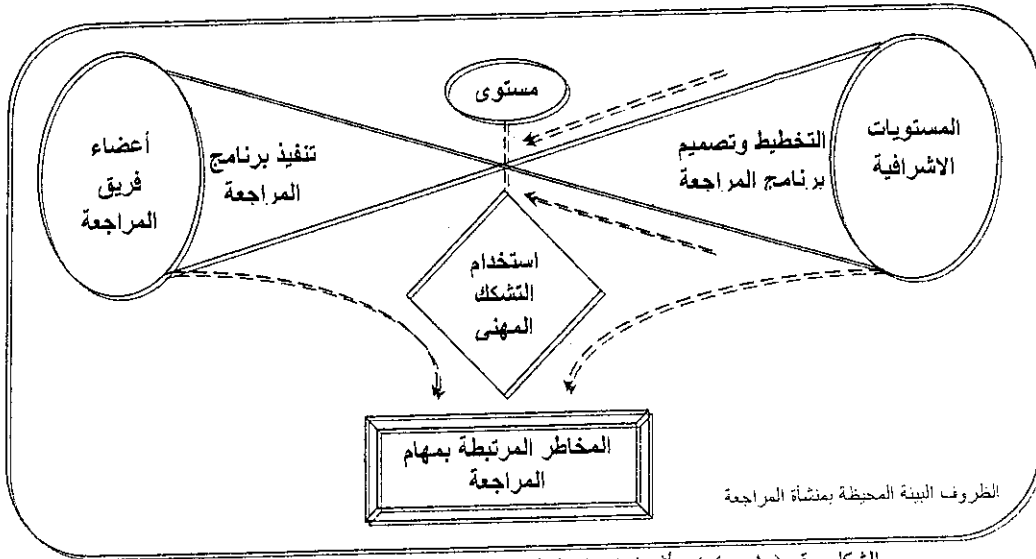
الشكل رقم (١ - ٣) : تخطيط المراجعة وتصميم نهج المراجعة

تحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني عند قيامه بأعمال المراجعة

- إزاء ما تم عرضه بالشكلين (١ - ٢) ، (١ - ٣) يود الباحث أن يبدي رأيه على النحو التالي :
- يوجد العديد من العلاقات المترابطة بين مستوى الكفاءة العلمية والعملية والخبرات المهنية للمراجع على مستوى التشكك المهني، تلك العلاقات حسوما تم الإشارة إليها بالشكل رقم (١ - ٢) يمكن أن تتمثل على النحو التالي :
 - أ- توجد علاقة طردية بين مستوى الكفاءة والخبرات المراجع ودرجة اعتدال استخدامه للتشكك المهني، فكلما ارتفع مستوى الكفاءة والخبرة المهنية للمراجع كلما زادت درجة اعتداله في استخدامه للتشكك المهني أثناء القيام بمهام المراجعة.
 - ب- توجد علاقة عكسية بين مستوى اعتدال استخدام التشكك المهني وتكلفة ووقت وجهد مهام المراجعة، نظراً لكون استخدام التشكك المهني في حاجة إلى تكبد تكلفة إضافية ومن ثم وقت وجهد، فكلما زاد مستوى توازن (اعتدل) المراجع في استخدامه للتشكك المهني كلما انخفضت تكلفة ووقت وجهد مهام المراجعة مما يؤثر إيجاباً على جودة تقرير المراجعة ومن ثم تمتع منشأة المراجعة بميزة تنافسية في الأسواق تساهم في تعزيز ثقة العملاء الحاليين وجذب المزيد من العملاء المرتقبين .
 - يمكن الاسترشاد بما نبه إليه PCAOB بشأن ممارسات فريق المراجعة بأن التطبيق المناسب للتشكك المهني يعتبر في نهاية المطاف مسؤولية المراجع الشخصية في جميع مراحل عملية المراجعة بحيث يتضمن ما يلي : (PCAOB, Op.Cit, P. 11)
 - تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.
 - أداء الاختبارات من الضوابط والإجراءات الفنية؛ و
 - تقييم نتائج المراجعة لتشكيل رأي أن يتم التعبير عنها في تقرير المراجع.
 - ج- توجد علاقة طردية بين مستوى تمتع المستويات الإشرافية بالسماوات المتعلقة بالتشكك المهني وبين درجة شمولية خطة وبرنامج المراجعة للمرونة اللازمة لإجراءات المراجعة، فكلما زاد مستوى تمتع المستويات الإشرافية لمنشأة المراجعة بالسماوات المتعلقة بالتشكك المهني كلما ارتفعت درجة شمولية خطة وبرنامج المراجعة واتساعه بالمرونة الكافية لإجراءات المراجعة بما يتيح المجال أمام أعضاء فريق المراجعة لاستخدام التشكك المهني .
 - توجد علاقة بين استخدام التشكك المهني وبين التخطيط ووضع برنامج المراجعة في ضوء الشكل رقم (١ - ٣) وذلك بين تقييم المخاطر المرتبطة بمنشأة العميل ومدى استخدام التشكك المهني والتي على أثارها يتم تحديد الإجراءات التحليلية اللازمة على مستوى الحساب بالقوائم المالية ومن ثم تحديد الأهمية النسبية التي في ضونها يتم تحديد مستوى استخدام أعضاء فريق المراجعة للتشكك المهني عند القيام بمهام الفحص حيث يستوجب على المستويات الإشرافية

تحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني عند قيامه بأعمال المراجعة

الواضحة لخطّة العمل والمصممة في ظل الاستراتيجية التي تتسق مع طبيعة ونشاط المنشأة مراعاة ما أسفر عنه من نتائج فحص سابقة لها - حال سبق مراجعتها - الحذر فيما يتعلق بالمخاطر التي سبق وأن شابت بعض الحسابات، وكذا - حال لم يسبق مراجعتها - ضرورة الحصول على المعلومات اللازمة من مصادر محيطيّة بمنشأة العميل الجديد لدعم واستئارة رؤية المستويات الاشرافية بما يعود بالايجاب على برنامج العمل وتوجيه ومتابعة أعضاء الفريق لمدى استخدامهم للتشكك المهني حيال ما نتج من تقييم المخاطر المرتبطة بمنشأة العميل . وعليه يمكن توضيح تلك العلاقة بالشكل التالي :



الشكل رقم (١ - ٤) : أثر استخدام الشك المهني من قبل المستويات الاشرافية عند التخطيط وتصميم برنامج المراجعة على المخاطر المرتبطة بالمراجعة
المصدر : اعداد الباحث

يمكن القول في ضوء الشكل السابق أنه كلما تمكنت المستويات الاشرافية من أن تجعل برامج المراجعة تتسم بالمرونة بما يتيح الاستجابة للظروف والمتغيرات المرتبطة بمنشأة العميل أخذة في اعتبارها التشكك المهني كلما زاد ذلك من قدرة أعضاء فريق المراجعة على الاستخدام الفعال للتشكك المهني مما يزيد من جودة تقاريرهم الفنية وبالتالي انخفاض مستوى المخاطر المرتبطة بالمراجعة مما تسمو معه السمات السلوكية لفريق المراجعة عمومًا كالنقطة بالنفس الأمر الذي يؤثر إيجابيًا على ممارساتهم لاجراءات المراجعة، وفي ذات السياق لا يمكن اغفال أثر الظروف البيئية المحيطة بمنشأة المراجعة ومدى توفيرها للحوافز المادية والمعنوية اللازمة لتعزيز سمات التشكك المهني لدى أعضاء المنشأة بما يحقق العوائد المرجوة من التكلفة التي تتحملها المنشأة نظير

تحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني عند قيامه بأعمال المراجعة

توفيرها لبرامج تدريبية وورش عمل لاكتساب الخبرات اللازمة لمراجعيها وسلوكياتهم التشككية وبصورة متزنة لا تتسبب في نتائج عكسية عند تنفيذ عمليات المراجعة بصورتها الشاملة .

٣/٧/٢ العلاقة بين التشكك المهني ومخاطر المراجعة

تعتبر الأحكام والقرارات المهنية المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة أحد المحاور الهامة التي تستدعي من المراجع ممارسة التشكك المهني لأهمية وخطورة هذه المرحلة، نظراً لأن المعلومات المتوفرة للمراجع غير كافية وغير مؤكدة، ونتاجها ذات تأثير كبير على نتائج أعمال المراجعة ويظهر ذلك من خلال العديد من الارشادات المهنية التي طالبت المراجع بضرورة ممارسة التشكك المهني عند تقييم مخاطر المراجعة، وتعتبر التقييمات المنخفضة لمخاطر الاحتيال ذات تأثير سلبي على مستوى التشكك المهني للمراجعين، وخاصة عند تقييم مدى كفاية وصلاحيات أدلة المراجعة، كما أن المراجعين لديهم الاستعداد لرفع تقييماتهم لمخاطر الاحتيال في حال توفر مستوى مرتفع من التشكك المهني، وقد أشار تقرير مجلس مراقبة الشركات العامة PCAOB إلى أن الفضل في ممارسة المستوى المطلوب من التشكك المهني يعتبر أحد أهم عوامل فشل عمليات المراجعة، كما يمكن القول بأن الفضل في كثير من تلك الحالات كان ناتجاً عن عدم التقييم السليم لمخاطر الرقابة (الصباغ، شرف، ٢٠١٤، ص. ٢٢٩ - ٢٣٠)

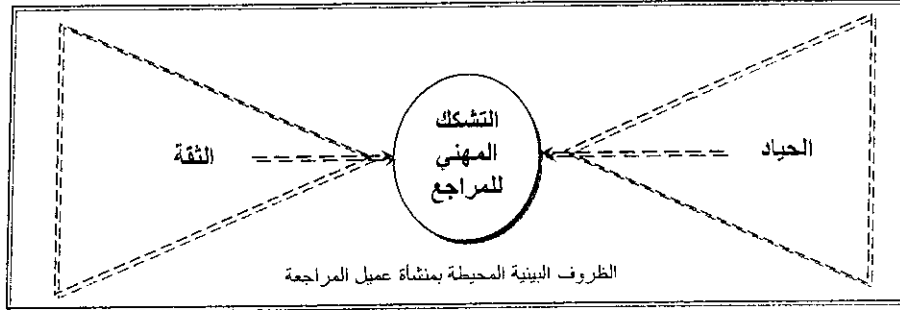
٤/٧/٢ العلاقة بين التشكك المهني والحياد والثقة

توجد آثار تفاعلية من منظور المتشككين وبيئة الرقابة على المخاطر بشأن أحكام وقرارات المراجع وذلك في ضوء العلاقة بين وجهات النظر المتشككين المتمثلة في (الحياد وشك المفترض) والأحكام المهنية وقرارات المراجعين وذلك عبر ضبط المخاطر، ومن المرجح أن أحكام وقرارات المراجعين ستكون أكثر اعتماداً بصورة كبيرة على خصائص التشكك في ضبط المخاطر العالية بامتلاك المراجعين لسمة ذات مستوى عال من التشكك وذلك كرد فعل على الوضع من خلال اتخاذ إجراءات حذرة للغاية، ويفترض أن التفاعل يعد أمراً مرجحاً بصفة خاصة للمراجعين بوجود مستوى عال من الشك الظني، لأن هذا المنظور هو ناتج من انعدام الثقة. وافترض عدم الثقة بجانب دلائل على وجود المخاطر أعلى من الأخطاء مما يضع المراجع على مستوى عال من التأهب، في المقابل فإن المراجعين بتركيز الحياد لا يفترضوا بشكل صريح وجود أعطاء جوهرية، وبالتالي عندما يواجهوا مؤشرات بخطر أكبر سوف يكونوا أكثر حذراً، ولكن ليس على نفس القدر يميلوا نحو عدم الثقة. (Quackackers, Groot & Wright, 2014, P.643)

يقوم المراجعين باستخدام مدخل الثقة في المواقف الخطرة (أي عندما تكون بيئة رقابة العميل والعمل ضعيفة)، في المقابل لا يقوم المراجعين بالأعراب عن ثقتهم في اتخاذ القرارات الخاصة بهم عندما يكون الوضع أقل خطورة (أي عندما بيئة الرقابة والعمل هو قوي أو في مهمة غير

تحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني عند قيامه بأعمال المراجعة

(المراجعة)، على وجه التحديد عندما تكون رقابة العميل وبيئة الأعمال في وضع قوي يعتمد المراجعين على البيئة بدلاً من الاعراب عن الثقة وذلك لاتخاذ قراراتهم، كما أنه عندما تكون رقابة العميل وبيئة الأعمال ضعيفة فلا يمكن للمراجعين الاعتماد على البيئة ومن ثم يستخدموا مدخل الثقة. وفي ضوء ذلك يمكن جعل المراجعين على دراية بخصائص معينة مثل التعبير عن الثقة والتي قد تسبب لهم ممارسة مستوى أقل من الشكوك، وبالتالي يمكن لمراجعين الأخذ في الاعتبار لهذه الخصائص عند التعامل مع العميل، وكذا إمكانية الاعتماد على تفسير من قبل الإدارة عندما يكون أكثر ملاءمة لجمع أدلة موضوعية إضافية (AGHAZADEH, 2012, P.P 51 - 53) يشير الباحث إلى أنه هناك عدة عناصر ترتبط بممارسة المراجع للتشكك المهني، يمكن توضيحها من خلال الشكل التالي :



الشكل رقم (١ - ٥) : العلاقة بين التشكك المهني للمراجع والحياد والثقة
المصدر : اعداد الباحث

إزاء الشكل السابق، يتبين أن عاملي حياد وثقة المراجع تجاه منشأة العميل مقابل ممارسته للتشكك المهني في حاجة إلى خبرة مهنية وكفاءة لتحقيق مستوى توازن مناسب بما يعود بالإيجاب على عملية المراجعة بمراحلها المختلفة، فمن الممكن أن يتأثر أحد العاملين المشار إليهما بالسلب إذا اتجهت ميول المراجع نحو الإفراط في ممارسة التشكك المهني على حسابهما، وهنا يبرز دور للمستويات الإشرافية بأعمال خبرتها المهنية في المتابعة والتوجيه لأعضاء فريق المراجعة بالصورة التي تضمن تحقيق هذا التوازن حتى لا يحدث خلل في علاقة منشأة المراجعة مع منشأة العميل دون داعي، يرتبط ما سبق بأثر تقييم المخاطر المرتبطة بمنشأة العميل والتي في ضونها يمكن الوصول الفعال للتوازن المطلوب بما يتوافق مع تلك المخاطر وهو ما يمكن منشأة المراجعة على القيام بمهامها على نحو أفضل ودون الإخلال بالعناية المهنية الواجبة .

٨/٢ التشكك المهني في المراجعة والقيمة العادلة

يتسع مجال التشكك المهني في المراجعة ليشمل تقديرات الإدارة ومدى صحة وسلامة تقييماتها الواردة بالتقارير المالية وفقاً للقيمة العادلة، حيث يركز دور التشكك المهني على قدرة المراجع في توفير

تحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني عند قيامه بأعمال المراجعة

ضمانات فيما يتعلق بصدق التقدير، أن توجيه المراجعة الحالي توجيه المراجع لدعم تقديرات القيمة العادلة للإدارة بما يؤدي إلى تأكيد التحيز، حيث يفضل المراجع الدعم مقابل عدم التأكد للأدلة، وعلاوة على ذلك فتأكيد التحيز يؤدي إلى انخفاض التشكك المهني، وهو ما يؤكد مخاوف المعارضين من أن تقارير القيمة العادلة يمكن أن تؤدي إلى قيمة عادلة يشوبها أخطاء إذا تم الانحياز لتفسير الإدارة.

دعى نياسون في عام ٢٠٠٩ الباحثين للتحقيق في ما إذا كان التحيز يمكن استغلاله لزيادة التشكك المهني للمراجعين، حيث يمكن استخدام التحيز لصالح التشكك المهني عن طريق تغيير محور التوجيه من تأكيد التركيز إلى عدم تأكيد التركيز، وعلى وجه التحديد عندما يتم توجيه المراجعين لمعارضة تقدير الإدارة، فإن ذلك يظهر وجود تحيز تحفظي نظراً لأنهم يفضلون دليل عدم التأكيد على دليل التأكيد، وهذا التحيز يزيد التشكك المهني، ومع ذلك فإن هذا لا يقدم معلومات بشأن الآثار المترتبة على التأكيد (التحفظي) للتحيز بشأن مدى كفاءة المراجعة، وبالتالي يجب على واضعي المعايير ومنشآت المراجعة النظر في ذلك جنباً إلى جنب مع الأهداف الأخرى للمراجعة خاصة في ضوء أن المراجع لا يعرف بشكل مسبق ما إذا كانت تقديرات الإدارة موثوقة بها، وبالتالي فممارسة التشكك المهني في مراجعة تقديرات القيمة العادلة يعد أمراً حاسماً.

٩/٢ التشكك المهني في المراجعة وتحديد حجم العينة

يتسم التشكك المهني بالعديد من الخصائص - حسبما سبق ايضاحها - منها استجابات العقل، وتطبيق حكم حتى يتم الحصول على الأدلة المناسبة، البحث عن المعرفة فتلك الخصائص المشار إليها ترتبط بما تم الحصول عليه من أدلة مراجعة ومن ثم تقييمها بصورة اثاره أسئلة يسعى بشأنها العقل إلى ايجابيات مقننه لها، ويرتبط ذلك بحجم العينة ومدى تأثير التشكك المهني عليها، وفي هذا السبيل فقد حدد معيار المراجعة الدولي رقم ٥٣٠ بعنوان الحصول على عينات المراجعة اجراءات تقييم نتائج عينات المراجعة والتي تضمنت :

- الفقرة رقم ٢١١ . فيما يتعلق باختبارات أنظمة الرقابة، يؤدي انحراف العينات المرتفع بشكل غير متوقع إلى زيادة في المخاطر المقيمة للخطأ الجوهري إلا في حال الحصول على مزيد من أدلة المراجعة التي تثبت التقييم الأولي، أما فيما يتعلق باختبارات التفاصيل قد تسبب قيمة الخطأ المرتفعة بشكل غير متوقع إلى جعل المراجع يعتقد بأن صنف المعاملات أو رصيد الحساب خاطئ بشكل جوهري في حال عدم وجود أدلة مراجعة أخرى تثبت عدم وجود خطأ جوهري .
- الفقرة ٢٣١ . إذا توصل المراجع إلى أن أخذ عينات المراجعة لا يقدم أساساً معقولاً للاستنتاجات حول المجموعة التي تم اختبارها، فإن المراجع قد :

- يطلب من الإدارة التحقق من الأخطاء التي تم تحديدها واحتمالية وجود المزيد من الأخطاء والقيام بأي تعديلات ضرورية، أو

تحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني عند قيامه بأعمال المراجعة

- تكيف طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة الإضافية لتحقيق التأكيد المطلوب بالشكل الأمثل
- كما حدد المعيار مجموعة من العوامل المؤثرة على حجم العينة في كل من :
اختبارات الرقابة :

الآثر على حجم العينة	العامل
زيادة	زيادة في النطاق الذي يتناول فيه تقييم المراجع لمخاطر أنظمة الرقابة ذات العلاقة
انخفاض	زيادة في معدل الانحراف المقبول،
زيادة	زيادة في معدل الانحراف المقبول للمجموعة التي سيتم اختبارها
زيادة	زيادة في مستوى التأكيد المرغوب للمراجع بأن معدل الانحراف الفعلي لا يتجاوز معدل الانحراف المقبول في المجموعة
تأثير ضعيف	زيادة في عدد وحدات العينات في المجموعة اختبارات التفاصيل :

الآثر على حجم العينة	العامل
زيادة	زيادة في تقييم المراجع لمخاطر الخطأ الجوهري
انخفاض	زيادة في استخدام الإجراءات الجوهرية الأخرى الموجه نحو الإثبات نفسه
زيادة	زيادة في مستوى التأكيد المرغوب للمراجع بأن معدل الانحراف الفعلي لا يتجاوز معدل الانحراف المقبول في المجموعة
انخفاض	زيادة في الخطأ المقبول
زيادة	زيادة في قيمة الخطأ الذي يتوقع المراجع إيجاده في المجموعة
انخفاض	تصنيف المجموعة عند الاقتضاء
تأثير ضعيف	عدد وحدات العينات في المجموعة

يرى الباحث أنه من خلال العوامل المؤثرة على حجم العينة سواء باختبارات الرقابة أو اختبارات التفاصيل يتبين إمكانية استخدام المراجع للتشكك المهني مع تلك العوامل بصورة متوازية بما يمكنه من تحديد مستوى مقبول لحجم العينة يوفر له مستوى تأكيد تجاه أدلة المراجعة مع ضرورة الأخذ في الاعتبار لمدى تناسب ذلك مع مستوى المرونة ببرنامج المراجعة بما يمكنه من الحصول على الأدلة المقنعة التي تتماشى مع استجواب العقل وتؤثر على موقف تعليق الحكم .

وفي ضوء ما سبق عرضه بالمبحث الأول سيقوم الباحث باستعراض عددًا من معايير المراجعة التي تناولت التشكك المهني للتعرف على الارشادات والتوجيهات التي وفرتها للمراجعين في هذا المجال للاستفادة منها بما يخدم غرض تلك الورقة البحثية .

المبحث الثاني
معايير المراجعة التي تناولت التشكك المهني

١/٣ المبحث الثاني: معايير المراجعة التي تناولت التشكك المهني

٢/٣ مقدمة

يحاول الباحث من خلال هذا المبحث الوقوف على أهم معايير المراجعة التي تناولت الشك المهني للاستفادة منها في تحديد الإجراءات والممارسات اللازمة التي يمكن أن يسترشد بها المراجع بشأن استخدام التشكك المهني في القيام بالمهام المكلف بها وذلك على النحو الموضح أدناه

٣/٣ معايير المراجعة الدولية

١- معيار المراجعة الدولي رقم ٢٠٠ بعنوان الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية .

تناول المعيار في عدد من فقراته التشكك المهني على النحو التالي :

« الفقرة ١٥ . ينبغي أن يخطط ويجري المراجع عملية مراجعة ما بممارسة التشكك المهني

مدركا أن الظروف قد تكون موجودة بحيث تؤدي إلى وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية

« الفقرة A18 . يتضمن التشكك المهني بأن يكون المراجع متيقظاً لما يلي :

- أدلة المراجعة التي تتعارض مع أدلة المراجعة الأخرى التي تم الحصول عليها .
- المعلومات التي تؤدي إلى التساؤل حول مدى موثوقية الوثائق وإجراءات الاستجابة للاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة .
- الحالات التي قد تدل على وجود احتيال محتمل .
- الظروف التي تشير إلى الحاجة إلى وضع إجراءات مراجعة أخرى بالإضافة إلى تلك الإجراءات التي تقتضيها معايير المراجعة الدولية .

« الفقرة A19 . ان الالتزام بالتشكك المهني أثناء عملية المراجعة ضروري إذا أراد المراجع الحد مثلاً من مخاطر :

- الإغفال عن ظروف غير عادية .
- المبالغة في التعميم عند استخلاص الاستنتاجات من ملاحظات المراجع .
- استخدام افتراضات غير مناسبة في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة وتقييم النتائج الناشئة من ذلك .

٢- معيار المراجعة الدولي رقم ٢٤٠ بعنوان مسؤوليات المراجع المتعلقة بالاحتيال في عملية مراجعة القوائم المالية .

تناول المعيار في بعض فقراته التشكك المهني على النحو التالي :

« الفقرة ١٢ . وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم ٢٠٠ يجب على المراجع أن يتخذ التشكك

المهني أثناء المراجعة مدركا احتمال أنه قد توجد أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال، بالرغم

من خبرة المراجع السابقة في يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة .

تحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني عند قيامه بأعمال المراجعة

الفقرة ١٣. وما لم يكن لدى المراجع سبباً للاعتقاد بخلاف ذلك، فإنه قد يقبل بالسجلات والمستندات على أنها حقيقية، لكن إذا تسببت ظروف تم تحديدها أثناء المراجعة في أن يعتقد المراجع بأن وثيقة ما ليست صحيحة أو أن شروطاً في المستند تم تعديلها لكن لم يتم الإفصاح عنها إلى المراجع، فإنه ينبغي على المراجع إجراء المزيد من التحقيقات .

الفقرة ١٤. ينبغي أن يبحث المراجع في أوجه عدم الاتساق عندما تكون الاجابات غير متسقة على تساؤلات الادارة أو أولئك المكلفون بالحوكمة .

الفقرة A7. يتطلب التشكك المهني الحفاظ على موقف التشكك المهني تساؤلاً مستمراً ما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها توجي بأنه قد توجد أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال، ويشمل موثوقية المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة وأنظمة الرقابة على اعدادها والحفاظ عليها حيث يكون ذلك مناسباً، وبسبب خصائص الاحتيال يعتبر موقف المراجع الخاص بالتشكك المهني ذو أهمية خاصة عند دراسة مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال .

الفقرة A8. رغم أنه لا يتوقع من المراجع تجاهل الخبرة الخاصة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة ادارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة، إلا أن موقف المراجع الخاص بالتشكك المهني ذو أهمية خاصة في دراسة مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال لأنه قد تحدث تغيرات في الظروف .

٣- معيار المراجعة الدولي رقم ٣٣٠ بعنوان استجابة المراجع للمخاطر المقيمة .

تناول المعيار التشكك المهني على النحو التالي :

الفقرة A1. يمكن أن تشمل الاستجابات الكلية لتتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى القوائم المالية ما يلي :- (تضمنت)

- التأكيد لفريق المراجعة على الحاجة إلى الحفاظ على التشكك المهني .

٤- معيار عمليات التأكيد الدولي رقم ٣٠٠٠ بعنوان عمليات التأكيد بخلاف عمليات المراجعة أو

مراجعة المعلومات المالية التاريخية .

الفقرة رقم ١٤. يجب على الممارس تخطيط وأداء العملية مع اتخاذ موقف التشكك المهني، مدركاً أنه قد توجد ظروف تسبب وجود أخطاء جوهرية في معلومات الموضوع . ان موقف التشكك المهني يعني ان الممارس يجري تقييماً ناقداً، بعقل متساؤل لصحة الأدلة التي تم الحصول عليها، وأنه منتبه للأدلة التي قد تناقض موثوقية المستندات أو اقرارات الجهة المسؤولة أو تدعو للتساؤل بشأنها .

الفقرة رقم ٣٣. يجب على الممارس الحصول على أدلة كافية ومناسبة يبني عليها الاستنتاج. الكفاية هي مقياس كمية الأدلة، والمناسبة هي مقياس نوعية الأدلة، أي ملاءمتها

تحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني عند قيامه بأعمال المراجعة

وموثوقيتها، وعلى الممارس اعتبار العلاقة بين تكلفة الحصول على الأدلة وفائدة المعلومات التي تم الحصول عليها، على أن مسألة الصعوبة أو التكلفة الخاصة بذلك ليست في حد ذاتها أساساً لحذف إجراءات جمع الأدلة التي ليس لها بديل، وعلى الممارس استخدام الحكم المهني وممارسة التشكك المهني في تقييم كمية ونوعية الأدلة، ومدى كفايتها وملاءمتها لدعم تقرير التأكيد.

٤/٣ معايير المراجعة الأمريكية

١- معيار المراجعة الأمريكية رقم 316 AU Section بعنوان اعتبارات الاحتيال في مراجعة القوائم المالية

« أهمية ممارسة التشكك المهني

- الفقرة رقم ١٣. تتطلب العناية المهنية الواجبة ممارسة المراجع للتشكك المهني في أداء العمل، وممارسة المراجع للشك المهني أمر هام عند النظر في مخاطر وجود أخطاء مادية بسبب العنق فالشك المهني هو الموقف الذي يشمل استجواب العقل وتقييم نقدي لأدلة المراجعة.

يجب على المراجع أن يجري ارتباطاً بمدى اعتراف عقله بإمكانية أنه يوجد أخطاء جوهرية ناتجة عن الاحتيال، بغض النظر عن أي تجربة سابقة مع المنشأة وبغض النظر عن اعتقاد المراجع عن صدق ونزاهة الإدارة، وعلاوة على ذلك يتطلب التشكك المهني استجواب مستمر لما إذا كانت المعلومات والأدلة التي يتم الحصول عليها تشير إلى أن هناك أخطاء جوهرية ناتجة عن حدوث احتيال. ممارسة التشكك المهني في جمع وتقييم الأدلة لا ينبغي أن يكون المراجع راض عن أدلة أقل من أنك تكون مقتنع بسبب الاعتقاد بأن الإدارة صادقة.

- الفقرة رقم ١٦. ينبغي أن تركز المناقشات بين أعضاء فريق المراجعة على ضرورة الحفاظ على استجواب العقل وممارسة التشكك المهني في جمع الأدلة وتقييمها أثناء المراجعة، ومن المتوقع أن يكون أعضاء فريق المراجعة باستمرار في حالة تأهب للحصول على معلومات أو غيرها التي تشير إلى وجود أخطاء جوهرية ناتجة عن الاحتيال الذي قد يحدث، كما ينبغي أن يؤدي أعضاء فريق المراجعة التحقيق بدقة في المسائل والحصول على أدلة إضافية عند الضرورة، والتشاور مع أعضاء الفريق الآخرين إذا كان ذلك مناسباً وخبراء في المنشأة، بدلاً من تبرير أو رفض المعلومات أو غيرها من الظروف التي تشير إلى وجود أخطاء مادية مقررة للاحتيال الذي قد يحدث.

- الفقرة رقم ٤٦. استجابة المراجع لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية نتيجة الاحتيال تنطوي على تطبيق التشكك المهني في جمع وتقييم أدلة المراجعة، فالشك المهني هو موقف يتضمن تقييماً نقدياً للكفاءة وكفاية أدلة المراجعة، أمثلة على تطبيق الشك المهني رداً على

تحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني عند قيامه بأعمال المراجعة

مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال و(أ) تصميم إجراءات إضافية أو مختلفة في المراجعة للحصول على أدلة أكثر موثوقية في دعم أرصدة حسابات محددة بالقوائم المالية، وتصنيفات المعاملات، والتأكدات ذات الصلة، و (ب) الحصول على تأكيد إضافي من تفسيرات الإدارة أو بيانات تتعلق بالمسائل المادية، وذلك من خلال تأكيد من طرف ثالث، واستخدام متخصص والإجراءات التحليلية، وفحص وثائق من مصادر مستقلة، أو استفسارات أخرى داخل أو خارج المنشأة.

٢- معيار المراجعة الأمريكية رقم AU Section 314 بعنوان فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

- الفقرة رقم ١٩ . ينبغي أن يخطط المراجع ويؤدي المراجعة بموقف الشك المهني، وينبغي أن تركز المناقشات بين أعضاء فريق المراجعة على ضرورة ممارسة التشكك المهني على مدار الارتباط، لتكون في حالة تأهب للحصول على معلومات أو غير ذلك التي تشير إلى أن الأخطاء المادية ناتجة عن الاحتيال أو خطأ قد حدث، وأن تكون صارمة في متابعة هذه المؤشرات.

٣- معيار المراجعة الأمريكية رقم AU Section 318 بعنوان أداء إجراءات المراجعة في الاستجابة لتقييم المخاطر .

- الفقرة رقم ٤ . الاستجابات الشاملة للمراجع من أجل التصدي للمخاطر التي تم تحديدها من أخطاء جوهرية على مستوى القوائم المالية قد تشمل التأكيد على فريق المراجعة على ضرورة الحفاظ على التشكك المهني في جمع وتقييم أدلة المراجعة، وتخصيص المزيد من الموظفين من ذوي الخبرة أو ذوي المهارات المتخصصة أو باستخدام المتخصصين، توفير مزيد من الرقابة، أو دمج عناصر إضافية لعدم القدرة على التنبؤ في اختيار مزيد من إجراءات المراجعة التي يتعين القيام بها، بالإضافة إلى ذلك، يمكن للمراجع إجراء تغييرات عامة للطبيعة والتوقيت أو مدى إضافة إجراءات المراجعة كرد فعل شاملة، على سبيل المثال القيام بإجراءات جوهرية في نهاية الفترة بدلاً من موعد مؤقت .

وإزاء ما سبق عرضه من معايير المراجعة التي تناولت التشكك المهني يتضح مدى أهمية وضرورة الالتزام بتوجيهات وإرشادات المعايير المهنية التي أكدت على ضرورة الاحتفاظ بعقلية التشكك المهني أثناء الممارسة المهنية، خاصة في مراحل تقييم المبادئ والسياسات المحاسبية، وتنفيذ إجراءات المراجعة التحليلية، وتقييم تقديرات الإدارة، وذلك بهدف التأكد من خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش والاحتيال . (الصباغ، شرف، ٢٠١٤، ص. ٢٦٦) وفي ضوء المبحثين الأول والثاني يحاول الباحث بالبحث الثالث وضع إطار مقترح لاستخدام المراجع للتشكك المهني بما في ذلك تخطيط عملية المراجعة والإجراءات التي يمكن ممارستها وأثره على تقرير المراجع .

المبحث الثالث

اطار مقترح لتحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني
عند القيام بأعمال المراجعة

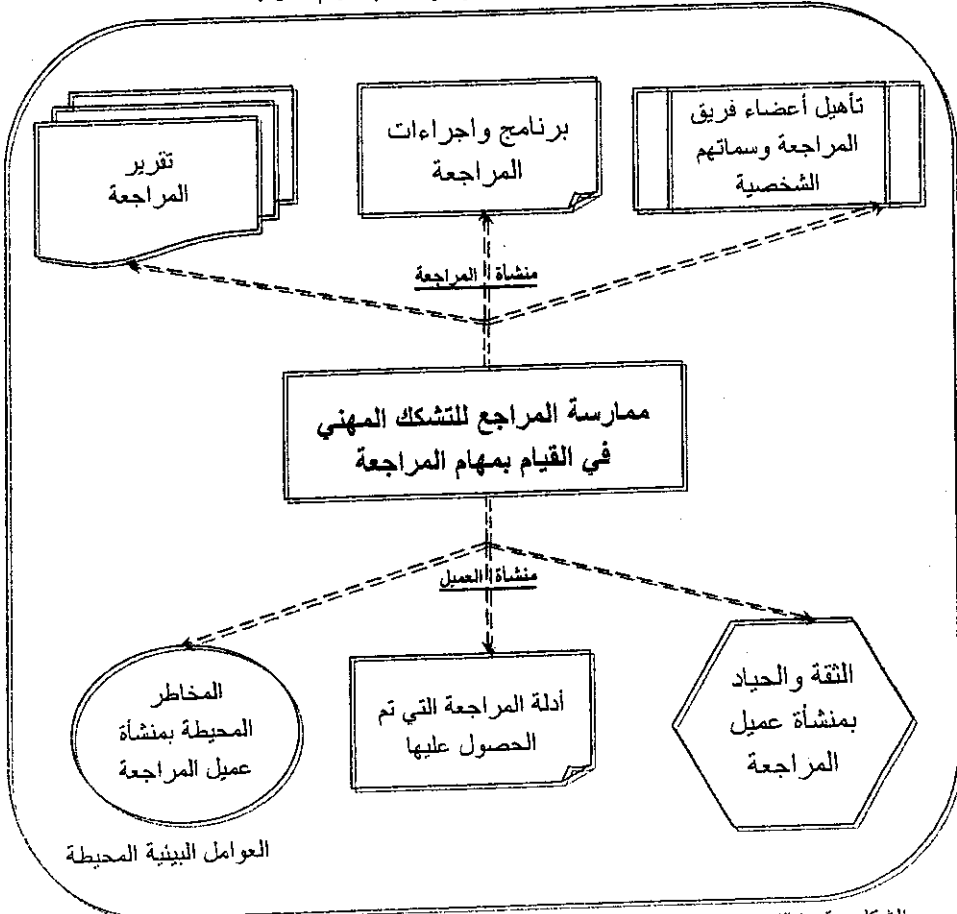
تحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني عند قيامه بأعمال المراجعة

١/٤ المبحث الثالث: اطار مقترح لتحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني عند القيام بأعمال المراجعة

٢/٤ مقدمة

يحاول الباحث وضع اطار مقترح لاستخدام المراجع للتشكك المهني في القيام بمهام المراجعة المكلف بها من قبل منشأة المراجعة ومدى أثر استخدامه على برنامج المراجعة والاجراءات التي يقوم بها أثناء الفحص ومن ثم تأثيره على تقرير المراجع .

٣/٤ اطار مقترح لممارسة المراجع للتشكك المهني في القيام بمهام المراجعة



الشكل رقم (٣ - ١) : اطار مقترح لممارسة المراجع للتشكك المهني في القيام بمهام المراجعة

المصدر : اعداد الباحث

تحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني عند قيامه بأعمال المراجعة

في ضوء الاطار المقترح يود أن يشير الباحث إلى ما يلي :

ترتبط ممارسة المراجع للتشكك المهني بعدد من المتغيرات والعلاقات ذات الصلة بمهام المراجعة سواء من قبل منشأة المراجعة ذاتها أو منشأة العميل مما يستوجب معه تحديد أدوار كل منهما وأثرهما على المراجع في القيام بمهامه المكلف بها بما يعزز بذله للعناية المهنية الواجبة .

- تأهيل أعضاء فريق المراجعة وسماتهم الشخصية .

أ- التأهيل العلمي والعمل للمراجعين . يعتبر أحد العناصر الهامة والمؤثرة في قدرة المراجع على ممارسة التشكك المهني وذلك في سياق المؤهلات العلمية من درجات علمية والحصول على دورات تدريبية وحضوره لورش عمل بما أتاحت له توافر الأساس العلمي الذي يستند إليه في القيام بواجباته المهنية عموماً وممارسته للتشكك المهني بشكل خاص، إلا أن تلك المؤهلات لا تعد كافية حتى يتمكن من ممارسة التشكك المهني عند القيام بمهام المراجعة نظراً لحتمية تمتعه بالخبرة المهنية اللازمة التي شكلت بالنسبة له مجموعة من التراكمات العملية التي نتجت عن مشاكل في المراجعة ومواقف تطلبت ابداء آراء فنية معينة مما أثقلته بحنكة مهنية ساهمت في تكوين رؤية فنية تجاه أعمال الفحص والمراجعة .

ب- السمات الشخصية . هي العنصر المكمل للتأهيل العلمي والعمل الذي لا غنى عنه حتى يمكن للمراجع ممارسة التشكك المهني في المراجعة والتي تمثلت فيما يلي :

- استجواب عقلية - أي توافر التفكير المنطقي المستند للموضوعية للتصرف بشكل سليم عند الشعور بالشك تجاه ما أمكن الحصول عليه من أدلة مراجعة ومدى تيقنه واقتناعه بمستوى قبوله لتلك الأدلة أو ما أثير من مسائل فنية أو مزاعم الآخرين .
- تعليق حكم - التشكك في الواقع بشكل عام والتمعن في الحكم بشأن ما يواجه من متغيرات وظروف ليتيح لنفسه فرصة إعادة التفكير حتى يستقر في مكنون فكره رأي معين .
- البحث عن المعرفة - الفضول المستمر بدافع الرغبة في التأكد من مسائل معينة وبصورة عميقة بما يجعله دائماً في حالة البحث عن الحصول على مزيد من المعلومات والبيانات التحليلية اللازمة للوصول لدرجة معرفة يمكن الاطمئنان لها .
- فهم الأشخاص - يؤثر بدرجة كبيرة على مستوى الأداء نظراً لكونهم مثلاً: ممن يقدمون المعلومات والبيانات فعن طريق الفهم الحقيقي للشخصية يمكن التنبؤ بمدى صحة وسلامة المعلومات والمساعدة في تقييمها وبشكل خاص الاستفسارات التي دارت أثناء المناقشات، ويمكن تكرار المناقشة بشكل يساعده على تقييم الاجابات على الاستفسارات ومدى تغيرها ودوافع هذا التغير .

- الحكم الذاتي - بمعنى التوجيه الذاتي واستقلال الرأي والقرار والقناعة بما يقرره بداخله دون إتاحة الفرصة لتأثير الغير عليه، مع ضرورة إخضاع المراجعين للتدوير بصورة دورية لحفاظ ميثاق المراجعة على حدود العلاقات بينه مراجعيها والعاملين بمنشأة العميل .
- احترام الذات - عن طريق الثقة بالنفس وتقييم الافتراضات والاستنتاجات بصورة منطقية بما يجعل المراجع حاسماً للطعن فيما يثار من مناقشات وما يقدم من أدلة مراجعة، فضلاً عن كون الثقة بالنفس تعمل على تقبل بواعث الفكر دون اضطرابات، ولكن يجب على المراجع أن يتحلى بالتوازن في ثقته بنفسه فالإفراط فيها يترتب عليه نتائج عكسية ليست على النحو المرجو منه .
- برنامج وإجراءات المراجعة . في ضوء أهمية تمتع المراجع بالتأهيل العلمي والعملية والسمات الشخصية السابق ذكرها، نظراً لأنها تعد الخطوة التي يبنى عليها مراحل عملية المراجعة المختلفة من تخطيط، وعمل ميداني، واكتشاف المشكلة، وبحث تطوير الحلول، وإعداد التقرير، ثم المتابعة في ظل وجوبية بذل العناية المهنية بما يمكن المراجع من اكتشاف الأخطاء ومدى جوهريتها سواء كانت ناجمة عن خطأ أو احتيال وما يرتبط بذلك من مخاطر . وعند تصميم برنامج المراجعة يوجد مجموعة من العناصر التي يتعين مراعاتها، أهمها :
- الرؤية الواقعية . من خلال تمتع المستويات الاشرافية بالخبرات اللازمة التي تمكنهم من وضع برامج عمل تتسق مع واقع القوائم المالية وما شهده العام المالي محل الفحص من وقائع بما يسهل لأعضاء فريق المراجعة ممارسة التشكك المهني بصورة لا تؤثر سلباً على سير برامج العمل المحددة .
- المرونة . بما يمكن المراجع من ممارسة التشكك المهني بالتوازي مع ممارسة لاجراءات المراجعة وإبداء الأحكام والقرارات المرتبطة بها لكي يتسجم وتيرة علمية المراجعة مع خصائص التشكك المهني .
- المتابعة الدورية . ارتباطاً بما سبق يتعين على المستويات الاشرافية اجراء المتابعة الدورية لأعضاء فريق العمل، واجراء جلسات المناقشات (العصف الذهني) بما يتيح المجال أمام الأعضاء للاستفادة من خبراتهم، وكذا لكي لا تعمل المستويات الاشرافية في عزلة عن مجريات الفحص لكي تتلاقى الآراء بشأن التشكك المهني تجاه أعمال أو حسابات معينة مما يعود بالإيجاب على جودة تقارير المراجعة .
- عينات المراجعة . أثر ممارسة التشكك المهني على عينات المراجعة وقياس مدى حاجة أعضاء الفريق إلى تعديل (بالزيادة / بالانخفاض) للعينات المستخدمة في الفحص حتى تتسق مع التشكك المهني إزاء حسابات أو أعمال معينة مع عدم الإخلال ببرامج العمل ومواعيدها وهو ما سبق الإشارة إليه بضرورة اتسامها بالمرونة بما يتيح المجال أما تعديل عينات الفحص والمراجعة .

تحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني عند قيامه بأعمال المراجعة

يتصل بما سبق أهمية مراعاة القيام بمجموعة من الإجراءات حسبما نصت عليها معايير المراجعة من مراعاة لمعايير العميل الميداني بما في ذلك من تخطيط المراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق بمنشأة العميل، والحصول على قدر كاف من أدلة المراجعة، مع تطبيق مفهوم الأهمية النسبية لمراحل المراجعة من تخطيط وتنفيذ واعداد التقرير، وتقييم الأخطاء ومدى تأثيرها على القوائم المالية سواء كانت أخطاء ناتجة عن الخطأ أو الاحتيال لاصدار الحكم المهني للمراجع .

وحسبما سبق الإشارة إلى أهمية ممارسة التشكك المهني من قبل المراجع ازاء تقييم المبادئ والسياسات المحاسبية (منها تقديرات القيمة العادلة المعدة بمعرفة ادارة منشأة العميل) ومدى تعمد الإدارة لاعداد تقارير مالية تساعد على ادارة الأرباح من منظور الإدارة بما يخدم مصالحها على حساب مستخدمي القوائم المالية، وغير ذلك من اجراءات للتحقق من صحة وسلامة الدفاتر الممسوكة بمعرفة النقابة عن العام المالي محل الفحص .

- تقرير المراجعة. يتضح أثر ذلك ما سبق من تناوله من اجراءات مراجعة بما في ذلك ممارسة المراجع للتشكك المهني في مراحل عملية المراجعة والتي منها اعداد تقرير المراجعة من خلال ما أسفر عنه الفحص والمراجعة للدفاتر المحاسبية والاجراءات التي قامت بها منشأة العميل بالأخذ في الاعتبار ما نتج عن الاستفسارات والمناقشات التي تمت بين فريق المراجعة وإدارة المنشأة وهو ما يساهم في الارتقاء بجودة التقارير من الناحية الفنية لاستيفائه كافة الجوانب اللازمة وهو ما يظهر بصورة أثره في تقارير التفتيش الفنية على المراجعين، كما لا يمكن اغفال أثر ممارسة التشكك المهني إزاء مرحلة ما بعد ابلاغ تقرير المراجعة والتي تتحقق من خلال التغذية العكسية للتقرير لمستخدميه مما يزيد من السمات الشخصية لدى المراجع كالثقة بالنفس ويعزز قيمة الدور الذي يمارسه بشكل عام .

- الثقة والحياد بمنشأة عميل المراجعة. تعتبر كل من الثقة والحياد بمنشأة عميل المراجعة أحد العوامل المؤثرة على ممارسة المراجع للتشكك المهني في المراجعة والتي ترتبط بإدارة منشأة العميل مما يستلزم مراعاة المراجع الحياد وعدم الإفراط في الثقة بما لا يخل من ممارسته للتشكك المهني، إلا أنه يمكن القول أن طول مدة الارتباط بين فريق المراجعة المكلفة من منشأة المراجعة بمهام الفحص على منشأة عميل ما قد تؤثر سلباً على مستوى ممارسته للتشكك المهني والحيادية في القيام بأعمال المراجعة نتيجة للثقة الناجمة عن طول مدة الارتباط ومعرفة كل من الطرفين أسلوب التفكير من قبل الطرف الآخر . إلا أنه يمكن للمراجع ممارسة نظرية الخداع بما يحافظ على حياديته ولا يحد من ممارسته للتشكك المهني

تحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني عند قيامه بأعمال المراجعة

- أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. يظهر دور الخبرة والكفاءة من قبل المراجع في ممارسته للتشكك المهني إزاء مدى قناعته بأدلة المراجعة التي تمكن من الحصول عليها، حيث يحافظ التشكك المهني على استمرارية سعي المراجع نحو الحصول على مزيد من الأدلة التي تساعد على اقتناعه والوصول لمستوى مقبول من التيقن بها وقياس مدى صحتها وسلامتها حتى يتمكن من الوقوف على اما قبولها أو الطعن فيها .

- المخاطر المحيطة بمنشأة عميل المراجعة. يعد تقييم المخاطر المرتبطة بمنشأة عميل المراجعة أحد العناصر التي تساهم في ايلاء الاهتمام الكافي لممارسة التشكك المهني كنتيجة لهذا التقييم وذلك في مختلف مراحل عملية المراجعة، مما يعزز دوافع بحثه عن المعرفة اللازمة لما اذا تضمنت أعمال وحسابات منشأة العميل لأخطاء سواء كانت ناتجة عن الاحتيال أو الخطأ حتى يكون رأيه الفني إزاء تلك القوائم ومدى خلوها من الأخطاء الجوهرية المؤثرة عليها بما يساعد مستخدميه على اتخاذ القرارات السليمة، بما يمكن منشأة المراجعة من تفادي أية مخاطر مرتبطة بأعمال المراجعة .

١/٥ الخلاصة

يعتبر مجال ممارسة المراجع للتشكك المهني في المراجعة مجال بحثي خصص بحتاج إلى مزيد من الأبحاث الأكاديمية التي تخوض في النواحي السلوكية للمراجع ومدى أثر العوامل البيئية المختلفة ذات الصلة بمنشأة المراجعة أو بمنشأة العميل، مع ضرورة المضي قدماً نحو تطوير معايير المراجعة ليتسع مجالها لتوفير مزيداً من الارشادات التوجيهية بشأن التشكك المهني بما يدعم دور المراجع .

وتجدر الإشارة إلى وجود آفاق أبحاث مستقبلية يمكن القيام بها إزاء ممارسة التشكك المهني فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية المستندة إليها ادارة المنشأة خاصة القيمة العادلة عن مدى صحتها وسلامتها حسبما تضمنته التقارير المالية لمنشأة العميل .

١/٦ النتائج والتوصيات

٢/٦ النتائج: توصل الباحث إلى وضع اطار مقترح يمكن الاسترشاد به في تحسين ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني عند قيامه بمهام المراجعة، وذلك من خلال إلقاء الضوء على بعض المعايير المهنية المتعلقة بهذا الشأن.

٣/٦ التوصيات: يوصي الباحث باعداد أبحاث عن ممارسة التشكك المهني في ظل خدمات الحوسبة السحابية، بما في ذلك العملات الرقمية التي تعد أحد المجالات التي الغامضة والتي تتسم بالعديد من المخاطر المتعلقة بالأعمال المرتبطة بها .

تحسين ممارسة المراجع الخارجي للشكك المهني عند قيامه بأعمال المراجعة

المراجع

أولاً. المراجع العربية

١- دوريات

- ١- أحمد عبد المولى الصباغ، جهاد محمد محمد شرف، "مدى اهتمام الأبحاث الأكاديمية والمعايير المهنية بممارسة التشكك المهني لمواجهة مخاطر المراجعة : دراسة نظرية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، مج ٢٨، ع ٣، ٢٠١٤.
- ٢- أحمد عبد المولى الصباغ، جهاد محمد محمد شرف، "أثر خصائص التشكك المهني على الأحكام والقرارات المتعلقة بتنفيذ إجراءات المراجعة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، مج ٢٨، ع ٣، ٢٠١٤.
- ٣- هشام فاروق مصطفى الابياري، "نحو اطار مقترح لتحسين مستوى الشكك المهني للمراجع في مواجهة خطر ادارة عميل المراجعة للفحص التحليلي (دراسة تحليلية وتجريبية ميدانية)"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد ٥٠، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، ٢٠١٣.

٢- رسائل علمية

- ١- هالة ابراهيم مهدي عبدالله محجوب، "نموذج مقترح لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة في اطار تقدير المخاطر باستخدام الشكك المهني (دراسة تجريبية)"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٧.

ثانياً. المراجع الأجنبية

1- Books

- 1- Alvin A. Arens, Randal J. Elder & Mark S. Beasley, "Auditing & Assurance Services - An Integrated Approach", Fifteenth Edition, 2014.
- 2- R. K. Mautz & Hussein A. Sharaf, "The Philosophy of Auditing", American Accounting Association, 1961 .

2- Thesis

- 1- Norma R. Montague, "The Effects of Directional Audit Guidance and Estimation Uncertainty on Auditor Confirmation Bias and Professional Skepticism When Evaluating Fair Value Estimates", Ph.D Proposal, University of South Florida, 2010 .

- 2- Sanaz Aghazadeh, "Expressed Confidence and Skepticism: The Effect Of Epressed Confidence On Auditor Judgments", Ph.D Proposal, University Of Oklahoma, 2012 .
- 3- Jason Tyler Rasso, "Psychological Distance: The Relation Between Construals, Mindsets, and Professional Skepticism", Ph.D Proposal, University of South Florida, Apr. 2013 .
- 3- **Periodicals**
 - 1- Arumega Zarefar, Andreas, Atika Zarefar, "The Influence of Ethics, experience and competency toward the quality of auditing with professional auditoer scepticism as a moderating variable", Procedia - Social and Behavioral Sciences, 219, 2016 .
 - 2- Grace Mubako, Waymond Rodgers & Laura Hall, "Knowledge Management The Effect of Knowledge Transfer on Professional Skepticism in Audit Engagement Planning", Computers in Human Behavior, Dec, 2016 .
 - 3- Jill M. D'Aquila & Kim Capriotti, " The SEC's Case against California Micro Devices: A Lesson in Using Professional Skepticism and Obtaining Sufficient Appropriate Evidence", Issues in Accounting Education, 26(1), 2011.
 - 4- Kathy Hurr, "Development of a scale to measure Professional Skepticism", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 29, No. 1, May, 2010 .
 - 5- Kathy Hurr, Martha Eining & R. David Plumlee, "An Expermintal Examination of Professional Skepticism", SSRN Electronic Journal, May, 2008 .
 - 6- Luc Quadackers, Tom Groot & Aronld Wright, "Auditors' Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt", Contemporary Accounting Research, Vol. 31, No. 3, 2014.
 - 7- Qiu Chen, Khim Kelly & Steven E. Salterio, "Do changes in audit actions and attitudes consistent with increased auditor scepticism"

deter aggressive earnings management? An experimental investigation", Accounting, Organizations and Society, 37, 2012 .

8- Steven M. Glover and Douglas F. Prawitt, "Enhancing Auditor Professional Skepticism", Brigham Young University, Nov, 2013 .

4- Others

1- AUSAB, Auditing and Assurance Standards Board, "Professional Scepticism in an Audit of a Financial Report", Aug, 2012 .

2- ASB, Auditing Standards Board, AU Section 316 "Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit", about (Supersedes SAS No. 82.) Source : SAS No. 99; SAS No. 113.
www.aicpa.org/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00316.pdf

3- ASB, Auditing Standards Board, AU Section 314 "Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement", about (Supersedes SAS No. 55.) Source : SAS No. 109.
www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/.../AU-00314.pdf.

4- IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board, ISA 200, "Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing".

5- IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board, ISA 240, "The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements".

6- PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board, AU 230 "Due Professional Care in the Performance of Work".

7- PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board, "Staff Audit Practice Alert NO. 10 - Maintaining and Applying Professional Skepticism In Audits", Dec, 2012 .