

استخدام المبادئ والآليات المتشككة للمراجع الخارجى كوسيلة لتقليص فجوة التوقعات فى المراجعة

Use of skeptical principles and mechanisms as a means of reducing the expectations gap in the audit

مقدم من الباحث

حسام محمد غراب

ماجستير فلسفة المحاسبة

2018

ملخص

تعد مبادئ وآليات الشك المهني للمراجع الخارجي نتاج لاحتاج لأهم المفاهيم التي تناولتها المعايير المصرية والدولية والتي دعت إلى استخدامها العديد من الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة ، ويرجع ذلك لما يوفره التشكك المهني للمراجع الخارجي من استقلال للمراجع ودفع الثقة إلى أعلى معدلاتها إلى جانب رفعه للاداء المهني للمراجع بشكل ملحوظ يؤثر على تقليص مخاطر التقاضي ومزيداً من الافصاح واكساب المراجع مزيداً من القدرة على اكتشاف الاخطاء والغش وتدعيم قوى للاتصال ' ولان مفهوم الشك المهني للمراجع الخارجي يمتد ليشمل جميع مراحل المراجعة فقد أهتم الباحث في هذه الورقة البحثية على أظهار أثره على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة

Abstract

The principles and mechanisms of professional skepticism for the external auditor are the result of one of the most important concepts addressed by Egyptian and international standards, which is called for by many bodies that organize the profession of auditing. This is due to the professional skepticism of the external auditor of the independence of the auditor and the payment of confidence to the highest rates and raising it to the professional performance of the references The impact of reducing the risk of prosecution and further disclosure and the auditor more ability to detect errors and fraud and strengthen the forces of communication 'and because the concept of professional doubt of the external auditor extends to all stages of the review has been interested in this researcher Research on its impact on narrowing the expectations gap in the audit

كلمات مفتاحية : مبادئ الشك المهني ، فجوة التوقعات ، آليات
الشك المهني

**Key words : Principles of professional
scepticism, expectations gap, mechanisms of
professional scepticism**

مقدمة : أصبحت الحاجة ماسة للنهوض بمهنة المراجعة وتحسين أدائها بعد الإخفاقات التي منيت بها كبريات مكاتب المراجعة العالمية (Arthur Anderson) والناتجة عن الأداء غير السليم للأداء المهني للمراجع الخارجي وللمساهمة في التقليل من الإنتقادات الموجهة إلى المهنة بقصور خدماتها لعملائها عن توقعاتهم منها ، حيث أن المجتمع المالي يتوقع من المراجع الخارجي أن يضمن في تقريره الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والإستقلال والحياد ، كما يتوقعون منه إكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على القوائم المالية ، ومنع صدور القوائم المالية المضللة

مشكلة البحث : فرضت متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة والأزمات التي حدثت فجوة في مصداقية المعلومات المحاسبية وتوافر بيئة مناسبة لظهور فجوة لتوقعات المراجعة ، الأمر الذي دفع المنظمات المهنية إلى تشكيل لجان وإصدار تقارير لتحديد أسبابها وعوامل تقليل آثارها. وقد تضمن التقرير الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC حول إعادة الثقة بالتقرير المالي ومصداقية المعلومات المحاسبية ، توصيات بضرورة بناء فعالية المراجعة ، من خلال إعطاء الاهتمام المتكرر بالشك المهني للمراجع كوسيلة لزيادة جودة المراجعة من خلال تضيق فجوة التوقعات في المراجعة

نتيجة لذلك لم تعد مسئولية المراجع الخارجي عن أبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية تشبع رغبات مستخدمي المعلومات المحاسبية ، وماعدات ترضيهم قواعد معايير المهنة في أن يسأل المراجع فقط في حدود عنايته المهنية الكافية ، فما هي الفائدة من مهنة لا تمنع المخاطر عن المستفيدين منها ، وتتسع فجوة توقعات المستفيدين منها، وبذلك فقد رجعت المهنة قليلاً للوراء تطالب بأن يضع المراجع لمسئولياته الأساسية ومسئوليات أخرى مثل : أكتشاف الغش والأختلاس ، ومواجهة المخاطر المتعلقة بالتقرير ومحاولة الحد من هذه المخاطر وفق خطوات علمية مدروسة ، وبالتالي فقد أتسعت الدائرة حول المراجع عن مسئوليات ومهام ملقاة على كاهله مما أوجب عليه بالضرورة بذل العناية المهنية المعقولة للحفاظ على مستوى المراجعة والمحاسبية.

هل تهتم الدراسات الاكاديمية والهيئات المصدرة لمعايير مهنة المراجعة بتضيق فجوة التوقعات في المراجعة ؟ هل توجد مبادئ وآليات لتضيق فجوة التوقعات في المراجعة ؟

الأهمية العلمية للدراسة تنبع من :-

1- ندرة الكتابات العربية ، والأجنبية التي تناولت موضوع الشك المهني للمراجع رغم أهميته بذكره في أكثر من معيار للمراجعة ، لكن عدم الاتفاق بين الكتابات العربية والأجنبية حول مفهوم الشك المهني أو أنواع الشك المهني أو خصائص ومحددات الشك المهني للمراجع يستوجب ضرورة البحث في هذا الموضوع وإستمراريته.

2- تناول المعايير المصرية والمعايير الدولية يشوبه الكثير من الغموض حول الشك المهني للمراجع الخارجي ، فلم تذكر المعايير عموماً محددات أو خصائص أو دوافع أو حتى آليات عمل

يستطيع المراجع الرجوع للمعايير بشأنها مما يستدعى زيادة البحث في مفاهيم ترد بالمعايير ولا تستطيع المعايير تناولها بالتفصيل لعموميه مفهومها أو مبادئها.

3- محاولة تقديم تفسير علمي لأسباب نجاح وفشل المراجعة ، والقائم على قدرة الشك المهني للمراجع الخارجى فى تضيق فجوة التوقعات فى المراجعة كوسيلة لانجاحها، أو فشلها وبالتأكيد وسيلة لزيادة جودة المراجعة .

4- تضيق الفجوة بين الواقع الأكاديمي ، والواقع العملي الخاص بتضيق فجوة التوقعات فى المراجعة ، وذلك بتوفير وسائل يستطيع كل المراجعين مهما اختلفت لغاتهم وثقافتهم وبيئات عملهم أن يستخدموها بشكل يوحد أدائهم

الأهمية العملية :- 5- أرتقاء مهنة المراجعة ، وزيادة جودتها قائم بالاساس على تضيق فجوة التوقعات فى المراجعة ، وتوفير مبادئ وأليات الشك المهني للمراجع الخارجى سيجعله متحكم بشكل أكبر خاصة فيما يسترعى شكه المهني ، وهو ما يكفل تضيق فجوة التوقعات فى المراجعة وبالتالي زيادة جودة المراجعة .

6- يستطيع المراجعين الخارجيين خلق وسيلة جديدة لنقل الخبرات المتراكمة لديهم إلى المراجعين الجدد باستخدام تحليلات وتكرارات الشكوك المهنية المرتبطة بمخاطر المهنة وتحليل المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة ، مما سيساعد فى تضيق فجوة التوقعات الخاصة بالتقرير حتى للمراجعين الجدد

7- توجيه نظر المنظمات والمجامع العلمية والمهنية المهمة بالمحاسبة والمراجعة لأهمية الشك المهني للمراجع ، وتوضيح مفهومه بشكل أكبر يساعد على تطوير مستمر وفعال للمعايير ، وللمهنة بشكل عام وفى وقت قياسى تحتاجه اسواق المال خصوصا فى الدول النامية حيث تتسع فجوة التوقعات فى المراجعة .

هدف الدراسة :- فى ضوء طبيعة البحث وأهميته ، فإن الهدف الرئيسى يتمحور حول أظهار دور الشك المهني للمراجع الخارجى لزيادة جودة المراجعة بخفيضه للمخاطر المرتبطة بعملية المراجعة

افتراض الدراسة :- 1- الافتراض العدمى Ho1 : لا يوجد فى الفكر المحاسبى والمراجعى تقييماً متكاملاً وموضوعياً للشك لمهني للمراجع الخارجى كوسيلة لتضيق فجوة التوقعات فى المراجعة وبالتالي زيادة جودة المراجعة .

2- الافتراض البديل H11 : يوجد فى الفكر المحاسبى والمراجعى تقييماً متكاملاً وموضوعياً للشك المهني للمراجع الخارجى كوسيلة لتضيق فجوة التوقعات فى المراجعة وبالتالي زيادة جودة المراجعة .

حدود الدراسة :- فى ضوء طبيعة وأهمية البحث وأهدافه و وفرضه فأن حدود البحث تتمثل فى الآتى :-

1- لن يتناول الباحث بالدراسة والتحليل كل المداخل العلمية الخاصة بتطوير المراجعة أو جودتها إلا فى حدود الشك المهنى للمراجع وارتباطه بتضييق فجوة التوقعات فى المراجعة

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

منهج الدراسة :- يرتكز هذا البحث على المنهج العلمى المعاصر بشقيه الأستنباطى والأستقرائى بأعتبره أحد المناهج العلمية المستخدمة فى علوم المحاسبة والمراجعة من خلال الدراسة النظرية المكتبية والتحليل العلمى ، ومحاولة الشرح والتفسير ، ويرتكز هذا البحث على الكتب والمراجع العلمية والدراسات والبحوث والدوريات والتقارير التى تصدرها المجمع العلمية والمهنية المختلفة والعلماء والممارسون فى مجال المحاسبة والمراجعة التى تختص بموضوع البحث

خطه الدراسة :- فى ضوء طبيعة البحث وأهميته وأهدافه ومنهجه وافترضاته وفى حدوده يتم تبويبه إلى ثلاث مباحث متكاملة على النحو التالى :-

المبحث الاول : فجوة التوقعات فى المراجعة

المبحث الثانى : الشك المهنى للمراجع الخارجى

المبحث الثالث : مبادئ واليات الشك المهنى لتضييق فجوة التوقعات فى المراجعة

المبحث الاول : فجوة التوقعات فى المراجعة :-

أن مراجعة الحسابات تقوم على الفحص الأنتقادي المنظم لنظام الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر والقوائم المالية للوحدة المحاسبية التى تراجع حساباتها بقصد إبداء رأي فنى محايد عن مدى صحة ودقة هذه البيانات وإمكانية الاعتماد عليها، ومدى دلالة هذه القوائم المالية على نتائج الأعمال من ربح أو خسارة ، وعلى المركز المالى ، ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، على أن تتم المراجعة وفقاً لمبادئ المراجعة المتعارف عليها ، وتلك تمثل حدود توقعات مراجع الحسابات لأدائه العادى المطلوب منه فى مواجهة مستخدمى التقارير المالية ، أما فى الجانب الآخر فإن مستخدمى التقارير المالية يتوقعون من مراجع الحسابات الآتى :-

- 1- الإلمام الكافي بشئون الوحدة المحاسبية ونظم إدارتها .
- 2- بذل الجهد لتحسين نوعية الإفصاح عن أداء الوحدة المحاسبية .
- 3- التأكيد المطلق على دقة القوائم المالية .
- 4- اكتشاف التصرفات غير القانونية .
- 5- تقويم تخصيص أصول الوحدة المحاسبية .
- 6- مراجعة وتقويم التنبؤات المالية للوحدة المحاسبية .
- 7- المسؤولية عن التنبؤ بقدرة الوحدة المحاسبية على الاستمرار .

مفهوم فجوة التوقعات :- ظهرت عدة محاولات لتعريف فجوة التوقعات في المراجعة وذلك طبقاً لوجهة نظر القائم بالتعريف ، ويمكن تلخيص وجهات النظر المختلفة لمفهوم فجوة التوقعات فيما يلي :-

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

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول بان فجوة التوقعات في المراجعة أصبحت واقعا لا يمكن إنكاره ، ولكن الواضح أن المسؤولية عنها لا يمكن إرجاعها لمراجعي الحسابات وحدهم ولكن هناك عوامل أخرى ترتبط ببيئة المراجعة ومن ذلك قصور معايير المراجعة والتوقعات غير المعقولة لمستخدمي القوائم المالية ، ومن ثم فإن مسئولة فجوة التوقعات في المراجعة هي مسئولية مشتركة بين مراجعي الحسابات والبيئة الخارجية للمراجعة ، ومن هنا يتضح أن

فجوة التوقعات في المراجعة هي الفرق بين توقعات مستخدمي التقارير المالية من مراجعي الحسابات وبين الأداء الفعلي لمراجعي الحسابات .

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

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

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

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

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

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

سمات فجوة التوقعات :- 1- إن فجوة التوقعات ضارة بالمهنة وبالمجتمع حيث إن وجودها يعنى قصور في عرض خدماتها ومسئولياتها كما ونوعاً مما يفقد ثقة طالبي الخدمات المهنية .

2- فجوة التوقعات دولية ونسبية لأن دول العالم تعاني منها بدون استثناء ولكن بدرجات متفاوتة

3- فجوة التوقعات غير ساكنة فهي ديناميكية بطبيعتها لأنها محددة بمتغيرين هما طلب أصحاب المصلحة على خدمات ومسئوليات المراجع ، وعرض خدمات ومسئوليات المراجع .

4- دائماً ما تعبر فجوة التوقعات عن فائض طلب أصحاب المصلحة في المشروع على خدمات ومسئوليات المراجع سواء كان هذا الفائض كمياً في تشكيل المهنية للخدمات والمسئوليات من جهة ، أو نوعياً من خلال الفائض في جودة الأداء المهني .

تصنيفات فجوة التوقعات:- أن وجهات نظر الباحثين قد تباينت في شأن تصنيف فجوة التوقعات فقد قسمها البعض إلى فجوات فرعية تحت مجموعتين هما :-

أولاً: فجوات توقع ترتبط بمراجع الحسابات :- هي فجوات توقع تعود أسبابها إلى مراجع الحسابات ، وأهمها هي :-

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

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

أ- المنافسة بين المراجعين للفوز بالعملاء .

ب- الأتعاب .

ج- الخدمات الاستشارية .

د- الخضوع لضغوط ونفوذ الإدارة .

هـ - المجاملة المتبادلة بين المراجع والإدارة .

3- فجوة تقرير المراجع: هي الفجوة الناتجة عن الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية لرأي المراجع في القوائم المالية وبين رأي المراجع الوارد في تقريره عن تلك القوائم المالية ، وتعود أسباب هذه الفجوة إلى الآتي :- أ- رغبة مستخدمي القوائم المالية في التأكيد المطلق من مراجع الحسابات بدقة القوائم المالية محل المراجعة .

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

- ج- الشك في رأي مراجع الحسابات . د- غموض تقرير مراجع الحسابات وصعوبة فهمه
- هـ - مرونة المبادئ المحاسبية وتعدد بدائل القياس المحاسبي .
- ثانياً :- فجوات توقع ترتبط بالبيئة الخارجية للمراجعة :- هي فجوات تعود أسبابها إلى عوامل خارجية ترتبط ببيئة المراجعة ، ولعل أهمها :-
- 1- فجوة المعقولة : تعني الاختلاف بين التوقعات الكلية لمستخدمي التقارير المالية من مراجعي الحسابات وبين التوقعات المعقولة لهم من مراجعي الحسابات ، ومن أمثلة هذه التوقعات غير المعقولة الآتي :- أ- ضمان الدقة المطلقة للقوائم المالية للوحدة الحسابية .
- ب- الإنذار المبكر بفشل الوحدة المحاسبية وعدم قدرتها على الاستمرار .
- ج- اكتشاف التصرفات غير القانونية بالوحدة المحاسبية .
- د- اكتشاف جميع حالات الغش والأخطاء .
- هـ - إبلاغ السلطات بحالات الغش والتصرفات غير القانونية للوحدة المحاسبية .
- 2- فجوة معايير المراجعة :- هي الفرق بين التوقعات المعقولة لمستخدمي التقارير المالية وبين الأداء المتوقع من مراجعي الحسابات طبقاً لمعايير المراجعة ، وتتمثل أسباب هذه الفجوة في الآتي :- أ- قصور معايير المراجعة عن التنبؤ بمقدرة الوحدة المحاسبية عن الاستمرار .
- ب- قصور معايير المراجعة عن الإفصاح المحاسبي الكافي .
- ج- قصور معايير المراجعة عن التنبؤ بالأزمات المالية .
- د- قصور معايير المراجعة عن اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية للوحدة المحاسبية .
- 3- فجوة المسؤولية القانونية :- هي الفجوة الناتجة عن توقع مستخدمي القوائم المالية لمدى المسؤولية القانونية لمراجعي الحسابات ولعل أهم أسبابها :-
- أ- الخلط في خصوصية عقد المراجعة الداخلية بين المراجع وعملية المراجعة فقط وعمومية العقد بمسئوليته تجاه الطرف الثالث .
- ب- تضارب القوانين ومعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني على المستوى الدولي .
- ج- تباين أحكام القضاء في القضايا المرفوعة ضد المراجعين (السوابق القضائية) .
- العوامل المسببة لوجود فجوة التوقعات في المراجعة :-
- أولاً العوامل والأسباب الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة :-

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

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

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

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

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

7- مدى مسئولية المراجع عن اكتشاف الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية .

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

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

ثانياً : عوامل خاصة بالمستخدمين :-

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

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

المبحث الثاني : التأصيل العلمي للشك المهني للمراجع الخارجي

معيار المراجعة المصري رقم 200 " الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التي تحكمها " فى الفقرة 15 : ينبغى على مراجع الحسابات القيام بتخطيط وأداء عملية المراجعة متبعاً أسلوب الشك المهني ، وأن يكون مدركاً للعوامل التي قد تؤدي إلى تحريف القوائم المالية تحريفاً هاماً ومؤثراً ومن ثم عدم مصداقيتها.

معيار المراجعة المصري رقم 240 " مسنولية المراجع بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية " - فى الفقرة الثانية - من هذا المعيار :

الفقرة 22 : أثناء الحصول على التأكد المناسب يتبع المراجع أسلوب الشك المهني طوال عملية المراجعة ، ويأخذ فى اعتباره احتمالية تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة ، ويكون مدركاً لحقيقة أن إجراءات المراجعة الفعالة لاكتشاف الخطأ قد لا تكون ملائمة فى سياق خطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس

تعليق IFIAR (المنتدى الدولى لمنظّمى المراجعة المستقلين) على إصدار IAASB (المجلس الدولى لمعايير المراجعة والتأمين)

فيما يخص تحسين جودة المراجعة كأهتمام عام لكل الهيئات والمجالس المعنية بذلك وقد تم الإشارة فيه بشكل صريح للشك المهني فى الفقرات من 9 حتى 12 كالتالى : أن تحسين الشكوك المهنية المدفوعة

بالتحسينات فى معايير IAASB نعتقد أن سلوك المراجع سوف يعززها من خلال ضمان أن تعكس المتطلبات بما فيه كفاية تطبيق الشكوك المهنية فى جميع مراحل عملية المراجعة جنباً إلى جنب مع مزيد من استكشاف الجوانب السلوكية ، والتدريب ، ولغة أوضح فى صياغة المعايير وغيرها من القضايا على الرغم من عدم وجود قائمة كاملة ، ونحن نعتقد أن

IASSB يجب أن تسعى للتأكد من أن المعايير التالية تعزز بما فيه الكفاية تطبيق الشكوك المهنية :

- (ISA 330 و ISA 500 و ISA 520) - عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، وفي تصميم وتنفيذ الردود المناسبة على تلك المخاطر وكذلك عند تنفيذ إجراءات المراجعة (بما في ذلك الإجراءات التحليلية الفنية والإجراءات التحليلية بالقرب من نهاية المراجعة)

- (ISA 320 و ISA 450) - عند تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في التخطيط وأداء المراجعة ، وفي تقييم أثر الأخطاء التي تم تحديدها (بما في ذلك أي تحريفات غير مصححة)

تعليق "The Institute of Chartered Accountants in ICAEW England and Wales" على إصدار IASSB حيث أشارت في الفقرة الخامسة من بداية تعليقها إلى الشك المهني للمراجع كالاتي : نحن نؤيد الوضع القائم في المعايير الدولية للمراجعة حيث يتم إدراج الحاجة إلى الأمتثال للمتطلبات الأخلاقية والحاجة إلى الشكوك المهنية والحكم المهني في التخطيط وإجراء المراجعة باعتبارها المتطلبات الثلاثة الأولى في المعيار الدولي للمراجعة (200) ، وهذه الأمور أساسية لجميع عمليات المراجعة ، وهي لازمة طوال عملية المراجعة بأكملها ، وقد يكون من الصعب إدراج متطلبات محددة للشك المهني خلال المعاملات الشخصية أو الفردية ، ومع ذلك ، فإننا نؤيد IASSB بما في ذلك تطبيق مواد إضافية لتوفير التوجيه بشأن طرق ممارسة وإظهار الشكوك في المناطق الأكثر صعوبة ، على سبيل المثال: تحدي التقديرات المحاسبية والتقييمات وتخفيض المخاطر المرتبطة بالتقرير ، ونرى أيضاً أن الصلة بين التشكك المهني ودور تحليل الأسباب الجذرية ينبغي إبرازه بشكل أكثر وضوحاً في المواد التي تصدرها مجالس وضع المعايير، على سبيل المثال ، إذا كان هناك نتيجة مفادها أن هناك شكوكاً ، فهذا غير كاف كتفسير في حد ذاته دون إستكشاف سبب عدم وجود شكوك وحفر أعمق ، ويمكن أن يكون المراجع مفتقراً إلى المهارات الشخصية اللازمة للطعن أو المهارات التحليلية أو المعرفة اللازمة لممارسة التشكك ، أو قد يكون هناك ضغط الوقت أو بعض الضغوط الشخصية الأخرى التي تمنع المراجع من القيام بما كان ينبغي القيام به ، وينبغي أن ينتقل تطور نهج المهنة في هذا الموضوع من المصطلح الرفيع المستوى " الشك المهني " إلى التعامل مع العديد من العوامل الأساسية المفصلة التي تقوم عليها.

يرى الباحث أن المعايير المصرية للمراجعة قد قدمت مزيداً من التطوير لمهنة المراجعة ، حيث أنها حرصت على توافر الشك المهني للمراجع ، وذلك من خلال تقديمها لتعريفه في صلب المعايير ، وتفريقاً لممارساته في حاله الغش أو الخطأ ، ودوره في تقليل خطر عدم الاكتشاف ، وضرورة تبني الشك المهني للمراجع في كافة مراحل المراجعة ، ومدى التزام المراجعين بالشك المهني في حالة توافره بأجراءات معينة .

بالنظر لأصدارات الهيئات العلمية والمهنية وتعليقاتها يتجلى بوضوح مدى التداخل في المفاهيم والتأثيرات حول " الشك المهني للمراجع الخارجي " ألا في الجوانب المتعلقة بالاستقلال وأخلاقيات المهنة فقد أتفقت جميعها على مدى أهميتها ودورها في تعزيز التشكك

للمراجع الخارجى ودوره فى زيادة جودة المراجعة ، كما لم توضح هذه الاصدارات العلاقة المرجوة بين الشكوك المهنية وتخفيض المخاطر المرجو

وعليه يشير الباحث أنه على الرغم من ذلك فلا وجود لحدود واضحة أو لطريق واضح يستطيع من خلاله المراجع الوصول بشكك المهنية لنهاية تدحض هذا الشك فعدم توافر أليات ممارسة الشك يضع المراجع أمام أجتهدات غير واضحة المعالم ، ففتحت المعايير باب قد يزيد من وقت المراجعة وتكلفتها – ضغوط الموازنة - باتساع نطاق الشك المهني لدى المراجع مما قد يرجع على المراجع بنتائج سلبية مع العميل.

أولاً : مفهوم الشك المهني للمراجع الخارجى :- يعد الشك المهني Professional Skepticism من المفاهيم الجوهرية والضرورية فى ممارسة مهنة المراجعة ، ولعل ما يؤكد ذلك إشارة جميع معايير المراجعة فى كافة مراحل تطورها إلى أهمية الشك المهني . قامت معايير المراجعة فى وقت مبكر بتعريف الشك المهني باعتباره السلوك الذى ينطوى على كلا من العقلية المتسائلة Questioning Mind والتقييم الانتقادي Critical Assessment لأدلة المراجعة دون إفتراض مسبق من جانب المراجع لنزاهة Honesty أو عدم نزاهة Dishonesty الادارة ، كما تؤكد العديد من الدراسات على أن الفهم الأفضل للشك المهني أصبح على درجة كبيرة من الأهمية ليس فقط للمراجعين وإنما أيضاً لكل من واضعى المعايير ومسئولى اسواق رأس المال وعلى الرغم من أن الشك المهني يعتبر من المفاهيم التى تم تناولها بشكل متكرر فى المعايير الدولية للمراجعة إلا أن هذا التناول قد تم بقليل من الدقة وقد أنعكس ذلك بشكل واضح على الدراسات الأكاديمية التى تناولته حيث تؤكد دراسة PAYNE على عدم وجود اتفاق عام حول المعنى الدقيق لمفهوم الشك المهني ، بل أن تلك الدراسات قد جاءت متناقضة أحياناً عند تعريفها للشك المهني .

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

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

2- الشك المهني النابع من الخبرات السابقة مع عميل مراجعة مفترض

PROFESSIONAL SKEPTICISM STEAMMING FROM PREVIOUS EXPERIENCE WITH A HYPOTHETICAL CLIENT والذى يشار إليه أحياناً بمصطلح خبرة عميل محدد **CLIENT – SPECIFIC EXPERIENCES** أو **SITUATIONAL SKEPTICISM** باعتباره الشك النابع عن حالة محددة من الخبرة وكما يتضح فإن الشك المهني فى تلك الحالات ينشأ من وقائع التعامل بين المراجع وعميل من عملاء المراجعة خاصة فيما يتعلق بمدى استعداد العميل للتعاون مع المراجع ، وبالتالي فإنه يرتبط بالخبرة الخاصة وليس بالخبرة العامة للمراجعة والتي تنشأ من واقع تعامل المراجع مع العديد من العملاء ، وعلى العكس من شك الحالة الذى يختلف باختلاف حالة المراجعة وظروفها فإن شك السمات يرتبط بالسمات والخصائص الشخصية والتي تتصف بالاستقرار والثبات وهو ما ينعكس على شخصية المراجع ، وتحديد ما إذا كانت شخصيته متشككة بطبيعتها أم لا ، وذلك بصرف النظر عن حالة المراجعة التي يتعاملون معها .

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

ثالثاً : تعريف الشك المهني للمراجع الخارجى :

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

مع الأخذ فى الاعتبار إن كل مراجعة ستحمل شك الحالة إلى جانب شك السمة وعلى المراجع الخارجى أن يقود الشكوك خلال عملية المراجعة بكل مراحلها للوصول ليقين حيادى يسمح له بأبداء رأيه ، فيساعد بتضييق فجوة التوقعات فى المراجعة بشكل علمى يساعد على زيادة جودة المراجعة ككل

رابعاً : مبادئ الشك المهني للمراجع الخارجى :

مبدأ استخدام المفاهيم السلوكية فى اختيار المراجع المتشكك: بمقتضى هذا المبدأ يجب الاستفادة من المفاهيم السلوكية فى عملية اختيار المراجع ، حتى تكون عملية الاختيار مبنية على أسس علمية سليمة ، وبالتالي تتوافر فى المراجع الذى يتم اختياره القدرات التي تتطلبها عملية المراجعة والتي تخلق فيه الباعث للأداء الملائم فى مجالات المراجعة المختلفة ويوجد العديد من المفاهيم السلوكية التي تلعب دوراً هاماً عند اختيار الشخص الذى يشغل وظيفة مراجع

منها على سبيل المثال الدوافع الأخلاقية ، والاتجاهات التخصصية ، والأدراك المتكامل ، حيث يفيد مفهوم الدوافع فى معرفة دوافع الأشخاص المتقدمين لشغل وظيفة المراجع الخارجى لأن أفكار الفرد وسلوكه يمثلان انعكاساً لدوافعه ، ويفيد مفهوم الاتجاهات فى معرفة اتجاهات المراجع المتخصصة وما يلقىه دور التخصص فى زيادة جودة المنتج النهائى ، كما أن الشك المهنى للمراجع الخارجى يعتمد على مدى أدراكه الشامل أو المتكامل لحالة المراجعة ، فالمراجع الخارجى الذى يستطيع قيادة شكة المهنى ما بين شك حالة المراجعة وشكة الشخصى يضيف موضوعية ومصداقية إلى جانب محاولته لتقليل شكوكه لزيادة ثقته فى المقابل مع الإدارة يقلل من ضغوط الوقت والموازنة ويساعد على تضيق فجوة التوقعات فى المراجعة

مبدأ تطوير التأهيل العلمى والعملى للمراجع الخارجى المتشكك: يقضى هذا المبدأ بضرورة تطوير التأهيل العلمى والعملى للمراجع وذلك لترشيد شكة المهنى فى مراحل المراجعة المختلفة ويرى الباحث أنه يجب أن يتضمن تطوير التأهيل العلمى والعملى ما يلى :

- الاستفادة من جوانب المعرفة الاخرى حتى نستطيع أعداد المراجع المتشكك القادر على تنفيذ إجراءات المراجعة المختلفة بمستوى شك مهنى يضيف لجودة المنتج ، ومن أهم جوانب المعرفة التى يجب أن يلم بها المراجع العلوم السلوكية ، والحاسبات الألكترونية ، وأساليب التحليل الكمى

- العمل على تنمية ونشر البحوث العلمية وربطها بالواقع العلمى ، ومواجهة المشاكل التى تواجه المراجعين عند ممارستهم للمهنة بهدف التغلب على تلك المشاكل وزيادة وتحسين جودة المراجعة

- الأهتمام المستمر بالتدريب وذلك بتصميم برامج تدريبية مختلفة تتناسب مع المراجعين فى كافة مستوياتهم ، ويمكن تصميم برامج التدريب من خلال مكاتب المراجعة بالتنسيق مع الهيئات المهنية ، ويوجد العديد من الدراسات التى تؤكد أهمية تطوير التأهيل العلمى والعملى وتحديث برامج التعليم والتدريب

مبدأ الاستقلال الفكرى: يقصد بهذا المبدأ توفير الاستقلال الفكرى للمراجع الخارجى عند قيامه بعملية المراجعة ، ولتوفير الاستقلال الفكرى يتطلب من المراجع الخارجى عدم الخضوع للتبعية الفكرية حيث يقوم المراجع الخارجى بأداء مهام المراجعة المختلفة ، وفى ذهنه معتقدات فكرية نتيجة خبرته بالمنشأة محل المراجعة والتعليم والتدريب عن الحلول المسبقة للمشاكل التى يواجهها ، فقد يعتقد المراجع بأن نظام الرقابة الداخلية سليم ويكون ذلك الاعتقاد ناشئ عن تقييم نظام الرقابة الداخلية فى السنوات السابقة فى حين يكون هناك عوامل أثرت على سلامة نظام الرقابة الداخلية ، وتعتبر التبعية الفكرية أكثر خطورة للمراجع من التبعية التنظيمية أو التبعية المالية لأنها غير مرئية ، وتكمن فى عقله ، فحتى عندما يتم قبول السياسات المحاسبية المفضلة للعميل فى حالة أن مكتب المراجعة يقوم بالحفاظ على علاقة جيدة مع العميل بالتوازن يجب الحفاظ على العقلية المتشككة حول إمكانية وجود تحريف جوهرى ناتج عن الغش ويصعب اكتشافها قبل أن تتجسم الآثار الناشئة عنها وتحسين الاستقلال الفكرى للمراجع الخارجى يجب أتباع الأتى :-

- الحرص على قياس مستوى الشك المهني للمراجع كل فترة ومتابعة المراجعين الخارجيين لكل المنشآت في محاولة للحد من تكوين معتقدات فكرية من خلال خبرة المراجعين الخارجيين بالعملاء القدامى أو أتباع أسلوب التغيير الألزامي للمراجعين أيهما أقل تكلفة
- استخدام أسلوب فريق المراجعة حيث يؤدي ذلك إلى تبادل الرأي بين المراجعين وتخفيض التبعية الفكرية في عملية المراجعة ، وتلافى سيطرة مراجع واحد لأبداء الرأي في مشكلة ما .

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

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

مبدأ التقاضي : حرص كل مكتب مراجعة على سمعته المهنية ، وحرصه على حجم اعماله دائماً ما يدعوا مكاتب المراجعة لتخفيض التقاضي كوسيلة تقوى سمعة مكتب المراجعة وتحافظ على حجم اعماله واتباع الشك المهني للمراجع الخارجي يرى الباحث انه قد يحقق تخفيض ملحوظ في التقاضي و طبقاً لهذا المبدأ فإن المراجع يواجه ثلاث أنواع من المسؤوليات هي المسؤولية المدنية ، والمسؤولية الجنائية ، والمسؤولية التأديبية ، وتتحدد مسؤوليات المراجع الخارجي عن خطأه بمدى إلتزامه بالمعايير المهنية لعملية المراجعة ، ومدى بذله من عناية مهنية عند قيامه بالفحص حيث يجب ألا يكون هناك تعديل أو تغيير في المعايير بغرض الوصول إلى حكم مرغوب فيه ، وأن تكون أدلة الأثبات المتاحة كافية لأمكان إصدار أحكام لا تنطوي

على أى مجال للشك لذا يجب أن يكون لدى المراجع الخارجى أدراك تام لمعايير المراجعة ، والقدرة على التحليل والتفكير لتقييم أدلة الأثبات وأبداء الحكم الحيادى البعيد عن أى تشكك ، وترجع أهمية مبدأ التقاضى لوجود علاقة مباشرة بين المسؤوليات التى يتعرض لها المراجع ، والرأى الذى يبديه فى مدى عدالة القوائم المالية فإذا أخذ المراجع فى اعتباره المسؤولية التى يمكن أن يتعرض لها فإن حكمه سوف يكون متفقاً مع نتائج الفحص والأختبارات التى قام بها والمعايير المهنية المتعارف عليها و هنا يبرز دور الإطار المقترح للشك المهنى للمراجع الخارجى فى تخفيض مخاطر التقاضى حيث يسعى الإطار المقترح لزيادة التشككات المهنية للمراجع الخارجى والتى ستتناسب عكسياً مع حجم القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة ، كما أن التشككات المفصح عنها ستكون بمثابة دليل يخلى مسؤولية المراجع الخارجى .

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

أليه الأفصاح السردى عن التشكك : Narrative Disclosure هى آلية موجودة ومتعارف عليها تسمح بالأفصاح عن المعلومات المالية ، وغير المالية على حدأ سواء ، ويتم أستخدامها فى إطار التقارير المتكاملة ويمكن أستخدامها بشكل مثالى لتحتوى فيما يخص المعلومات غير المالية كل التشككات المهنية التى واجهها المراجع الخارجى سواء كانت تشككات سمه أو تشككات حالة ، وعن الشكوك المهنية التى حققها الباحث ، والطرق والأليات التى استرشد بها ، وصولاً لدحضها ، والأفصاح عن الدور التعاونى الذى لعبته الإدارة عند التفاوض معها قبل إصدار التقرير النهائى لتقليل تشكك المراجع الخارجى حول حالة المراجعة

وقد توصلت الدراسة إلى أن استخدام الشركات فى بولندا إلى معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) يعد بمثابة مجازفة ، مما قد يؤدى إلى وجود مخاطر تتعلق بتلك الشركات ، وعليه يجب استخدام الأفصاح السردى للأفصاح عن تلك المخاطر ، يجب استخدام الأفصاح السردى من قبل الشركات لتحديد إنخفاض القيمة وذلك من خلال إنخفاض الشهرة

ويرى الباحث فى الأفصاح السردى للمراجع الخارجى المتشكك الآلية المثلى ليصل المراجع الخارجى بأبداء رأى مثالى يسمح بالتقرير حتى عن تشككات المراجع وهو ما يمثل معلومات قيمة لكل المحللين الماليين ، والمستفيدين من التقارير والقوائم المالية وهو ما يعمل بشكل

عملى بتوفير الية للإفصاح عن التشككات ، التى ستمثل زيادة فى المعلومات للمستفيدين وبالتالي
تضييق لفجوة التوقعات فى المراجعة

وسائل الإفصاح السردى : السرد المحاسبى يظهر عموماً فى الأقسام غير المنظمة من مستندات
الشركة وذلك لدعم وتوسيع الإفصاحات المحاسبية المنظمة بالقوائم المالية المدققة وتشمل
الوسائل التى تحتوى على السرد المحاسبى مايلى :

- التقارير السنوية وخاصة تصريحات الرؤساء. - خطابات المدير التنفيذى CEO للمساهمين.
- النشرات التشغيلية والمالية ، مناقشات وتحليلات الإدارة. - نشرات الإكتتاب العام الأولى.
- وثائق الإستحواذ. - النشرات الصحفية .
- تقرير حوكمة الشركات. - تقرير مراقب الحسابات الخارجى.

ألية الإبلاغ السرى المكتوب عن التشككات لأغراض الحوكمة : يجب على مراجع
الحسابات:

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

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

يقترح الباحث إضافة بيان للتشككات الموجه لأغراض الحوكمة سوف يتيح للمراجع
الخارجى فى مقدمته التعليق على الثقة و الاستقلال وتضارب المصالح وهو ما يعتبر أحد أهداف
الحوكمة الهامة ويتفعلها سيضيق من فجوة التوقعات فى المراجعة كما أن إضافة بيان عن
التشككات التى أحاطت بعملية المراجعة يوجه بشكل سرى إلى المسؤولين عن تطبيق إجراءات
الحوكمة داخل المنشأة محل المراجعة إن وجدت ، وذلك البيان للشكوك سوف يتيح للقائمين
على إجراءات الحوكمة من تحليل أماكن ومصادر التشككات من خلال تحليل تكرارها عام بعد
عام ، مما سيزيد من فاعلية أنظمة الحوكمة ويضيق من فجوة التوقعات لاحد اهم المستفيدين
من التقرير

ألية التعليم والتأهيل للمراجع الجديد : أدخل نظام التعليم الأختبارى والتجريبى والسلوكى
فى المراجعة بأختبار طلاب السنوات المختلفة بكليات التجارة فيما يخص المهارات السلوكية
لديهم كالشك المهنى لديهم وتحديد مستوياتهم وقياس مهاراتهم ومحاولة تنميتها للوصول
لمتخرج مكتمل المهارات يستطيع الدخول لسوق العمل وتمكن من مهاراته ويستطيع الحفاظ
على قدر مناسب من العناية المهنية التى تحفظ له سمعته وتزيد من جودة المراجعة التى يقوم
بها مما يثرى المهنة ويحفظ حد أدنى من الأخلاقيات والاداء لسلوك المهنة ويمكن استخدام
اساليب المحاسبة القضائية لتنمية مهارات أكتشاف الغش والتلاعب والأحتيال للطلاب فقد

أظهرت العديد من الدراسات أنه بسبب قصور إجراءات المراجعة الخارجية في إكتشاف الغش والفساد المالي في الشركات ، أو احتمال تواطؤ مراجعي الحسابات مع مرتكبي الغش ، وتفاقم حالات الغش والفساد ، واتساع فجوة التوقعات بشكل غير مسبوق ، وفشل عملية المراجعة الخارجية ، ظهرت الحاجة إلى المراجعة القضائية **foresonic auditing** كأداة لاكتشاف الغش في القوائم المالية ، ومحاربة الفساد في الشركات ، ومن هذا المنطلق يرى الباحث أهمية لإعادة صياغة إطار ممارسات المراجعة الخارجية لتقليل فجوة التوقعات وبالتالي زيادة جودة المراجعة عموماً .

أليه التدريب التجريبي المستمر للمراجعين الخارجيين : الشهادات المهنية للمراجعين " شهادة قيادة التشككات المهنية للمراجعين " : ألية للتدريب التجريبي داخل مكاتب المراجعة يقوم بها المراجعين الخارجيين ذوي الخبرة لتأهيل المراجعين الجدد من خلال رصد مكاتبهم لتشككاتهم طوال مراحل عملية المراجعة ، لأظهار وتحليل ما يستدعي الشك وما لا يستدعي الشك وفقاً لمعدل تكرار الأخطاء الذي يكتسبونه جراء خبرتهم وهو ما سوف يساعد في نقل الإرتكاز الأساسي لخبرة الممارسة العملية من المراجعين القدامى أصحاب الخبرة إلى المراجعين الجدد ، وذلك من خلال أحصاء للتشككات المحيطة بعملية المراجعة ومدى تكرارها وتحليل هذه التشككات من خلال مدى استجابة الإدارة لدحضها و شكل هذه الاستجابة

- أدرج دورات تأهيلية للتشكك المهني كمتطلبات لتجديد العضوية بالهيئات التي ترعى المهنة في مصر والخارج حرصاً منها على الحفاظ على جودة أداء المراجعين ، والتحديث المستمر لمهاراتهم ومعارفهم بما يدعم جودة المراجعة في الصميم بدعم جودة القائم على عملية المراجعة نفسها الا وهو المراجع ، " رخصة قيادة الشكوك المهنية للمراجع "

النتائج والتوصيات

- الشك المهني للمراجع الخارجي يوفر مبدأ التقاضي لمواجهة اكتشاف الأخطاء والغش وإبلاغ السلطات القانونية لتقليل فجوة المعقولة من خلال أتباع المبدأ أثناء المراجعة واللجوء إلى ألية الإبلاغ السري المكتوب عن التشككات لأغراض الحوكمة
- الشك المهني للمراجع الخارجي يرفع من اداء المراجع الخارجي باستخدام مبدأ المفاهيم السلوكية مما يقلص من فجوة توقعات الاداء ، وباستخدام ألية التعليم والتأهيل للمراجع الجديد يترك أثراً واضحاً على انخفاض جودة الاداء كاحد عوامل فجوة التوقعات
- الشك المهني للمراجع الخارجي من خلال أليه الإفصاح السري يقلص من فجوة توقعات تقرير المراجع بأضافة التشككات كمعلومات مكملة ما يعالج قصور الإفصاح المكون الرئيسي في فجوة معايير المراجعة
- الشك المهني للمراجع الخارجي يدعم الاتصال من خلال مبدأ جودة الاتصال مما يقلص من عامل الاتصال غير الفعال وبالتالي يقلص من فجوة التوقعات
- الشك المهني للمراجع الخارجي يوفر مبدأ التخصص القطاعي مما يعطي المراجع فرصة أكبر على التنبؤ بالاستمرارية ليقص من فجوة المعقولة ويعالج عامل القصور في التقرير

- الشك المهني للمراجع الخارجى يعطى للمستخدمين وسيلة جديدة لتقييم واختيار المراجعين تعتمد على مستوى الشكوك المهنية لدى المراجع التى بارتفاعها ستزداد ثقتهم فى تقريره وبانخفاضها يمكن استبداله
- يوصى الباحث بمزيد من الدراسات عن الشكوك المهنية للمراجعين فى الضرائب والمنشآت غير الهادفة للربح والتى بتغير طبيعة معلوماتهم المحاسبية ستتغير شكوك الفاحص الضريبي او المراجع الخارجى واثر ذلك على جودة المراجعة وتضييق فجوة التوقعات فى المراجعة

المراجع : اولاً: باللغة العربية

الكتب : موسوعة معايير المحاسبة

الرسائل العلمية

- أحمد ، محي الدين أحمد محمد ، "دراسة تحليلية لمعيار مدى بذل المراجع العناية المهنية الكافية للوفاء بالتزاماته تجاه عملائه والطرف الثالث"، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة – جامعة الإسكندرية، 1999
- إسماعيل ، عاصم المصري ، "إطار مقترح لتقييم دور المتغيرات الشخصية فى تحسين جودة أداء المراجع بالتطبيق على البيئة المصرية – دراسة نظرية تطبيقية"، رسالة ماجستير فى المحاسبة، كلية التجارة بسوهاج – جامعة جنوب الوادي، ٢٠٠٤
- الرئيس ، أحمد عبده حسن ، "دراسة تحليلية اختبارية لمشكلة فجوة التوقعات فى مهنة المراجعة مع إطار مقترح لمعالجتها"، رسالة دكتوراه – كلية التجارة – جامعة الزقازيق، ٢٠٠١
- بركات ، لطفي محمود أحمد ، "تقييم عوامل تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة مع دراسة تطبيقية بالجمهورية اليمنية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة ببورسعيد، جامعة قناة السويس، ٢٠
- عشموي ، كامل السيد أحمد ، "مدخل التوصيل الفعال كأساس لتضييق فجوة التوقعات فى المراجعة"، رسالة دكتوراه فى المحاسبة، كلية التجارة – جامعة القاهرة، ١٤٢٠ هـ، ١٩٩٩

- خالد لبيب 2005 " دور التخصص القطاعي، في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع

الخارجي: دراسة تطبيقية مقارنة " <http://www.mediafire.com/?5ijhrd9hg4ibkhi>

الدوريات العلمية

- البسيوني، هيثم محمد عبدالفتاح 2014 " الإفصاح السردى كأحد أدوات التقارير المتكاملة وأثره على جودة المعلومات المحاسبية : دراسة نظرية تحليلية" ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة - جامعة بور سعيد
- بديع الدين ريشو . 2014 " العوامل المؤثرة في خطر تقاضى المراجع : النتائج والآثار - دراسة تطبيقية " المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، جامعة طنطا ، المجلد الأول ، العدد الأول
- جعفر عثمان الشريف عبد العزيز 2016 " مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة دراسة ميدانية " ، مجلة كلية العلوم والدراسات الإنسانية - جامعة المجمع - المملكة العربية السعودية
- جمعة ، أحمد حلمي ، "مسئولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثاني، إبريل 2002
- سامية حسن الطاهر. "أثر تطبيق حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة"- مجلة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2010.
- عائشة عثمان محمد حامد أسعد مبارك حسين. "الالتزام المهني للمراجع الخارجي ودوره في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة". مجلة جامعة البحر الاحمر، 2014.
- عزيز ، 2003 " أثر التخصص المهني للمراجع الخارجي في الصناعة التي ينتمي عميل المراجعة على تقليل خطر وفشل عملية المراجعة " ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل - جامعه طنطا، كلية التجارة
- غريب ، أحمد محمد لطفي ، "مدخل مقترح لمعالجة فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية في البيئة المصرية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بينها - جامعة الزقازيق، السنة الحادية والعشرون، العدد الثاني، ٢٠
- صبيحي ، محمد حسني عبد الجليل "دراسة انتقادية لمعيار المراجعة الدولي الخاص بتقرير المراجع عن القوائم المالية في ضوء المتطلبات التشريعية والمهنية في مصر"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بينها، جامعة الزقازيق، العدد الأول، ٢٠٠٠
- صبيحي ، محمد حسني عبد الجليل ، "تدعيم استقلال المراجع الخارجي في جمهورية مصر العربية في ظل المتغيرات الحالية بيئة المراجعة - دراسة تحليلية" مجلة الدراسات

والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، السنة الحادية والعشرون، العدد الثاني، 2001

- محمود رجب غنيم ، " نحو اطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية " ، مجلة كلية التجارة- جامعة بنها، 2012
- محمود ، سمير عبد الغني ، "دراسة تحليلية لصور إخلال المراجع الخارجي بواجباته المهنية ومسئولياته القانونية تجاهها مع اقتراح إطار لتفعيل الرقابة على أعضاء المهنة"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها – جامعة الزقازيق – السنة ٢٢ ، العدد الأول، ٢٠٠2
- منصور عبده حامد عبد الرحمن. " فجوة التوقعات المرتبطة بطبيعة عمل ممارسي مهنة المراجعة". كلية الدراسات العليا-جامعة دنقلا، 2017

ثانيا : باللغة الانجليزية

REFERENCES

- **Carpenter , t ., ana J.L . Reimers. (2011) .** " Professional Skepticism : The effects of a partner's influence and the presence of fraud on auditor's fraud judgment and actions " .Working paper available at ssrn :<http://ssrn.com/abstract=1068942>
- **Chye Koh, Hian, and E-Sah Woo.** "The expectation gap in auditing." Managerial auditing journal 13.3 (1998): 147-154
- Farag, Magdy S., and Rafik Z. Elias.** "The relationship between accounting students' personality, professional skepticism and anticipatory socialization." Accounting Education 25.2 (2016): 124-138
- Fullerton , r ., and Durtschi . (2004) .** " The effect of professional - skepticism on the fraud detection skills of internal auditors" , Working paper available at ssrn :<http://ssrn.com/abstract=617062>
- Glover, Steven M., and Douglas F. Prawitt.** "Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum." Current Issues in Auditing 8.2 (2014): P1-P10
- Hurt, R. Kathy.** " Development of a scale to measure professional skepticism .", Auditing: A Journal of Practice & Theory. 29.1 (2010): 149-171

-**Hurtt, R. K., Martha Eining, and D. Plumlee.** " Linking professional skepticism to auditors' behaviors." **Working paper, 2010**

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

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

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

Other;

– **IFIAR 2015** Inspection Findings Survey Report

–**ICAEW Rep 85/16** " Enhancing Audit Quality in the Public Interest: A Focus on Professional Scepticism" ,

Quality Control and Group Audits