

## تطور واتجاه الشك المهني في عملية المراجعة في ظل طريقة المعرفة التي سوف يتبعها المراجع صبحي سعيد علي القباطي

### الملخص:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في بيان تطور واتجاه الشك المهني في المراجعة في ظل طريقة المعرفة التي سوف يتبعها المراجع. وبيان كيفية الممارسة الملائمة للشك المهني للمراجع خلال الاوضاع المختلفة للمخاطر، واستخدام البحث المنهج الوصفي التحليلي. واعتمد الباحث في التأصيل النظري على ما ورد في أدبيات الفكر المحاسبي من بحوث ودوريات علمية ودراسات عربية وأجنبية. وتوصل البحث الى أنه في حالة المخاطر العالية فان الشك الافتراضي يعمل على الكشف عن المخاطر بطريقة أعلى، حيث أن المراجع يفترض قدراً أكبر من خيانة الإدارة ومخاطر العميل، وبالتالي سيكون مستوى الشك لديه أعلى وأكثر انتباهاً لإشارات خطر المراجعة، وسيقوم بالبحث أكثر عن الأدلة، والتحقق بصورة أعلى عن مصادر المعلومات، كما أن احكام وقرارات المراجع تكون أكثر تنبؤيه.

### Abstract:

The main objective of the research is to show the evolution and direction of professional skepticism in the audit in the manner of knowledge to be followed by the auditor. The research used the descriptive analytical method. The research found in the high-risk status of presumptive skepticism it works to detect risks better, as the auditor is supposed amount greater than the betrayal of management and the risk of the client, and therefore will be the level of skepticism has a higher and more attentive to red flag, and will search more about the evidence, and verification are higher for sources of information, and that the judgments and decisions of auditor be more predictive.



## أولاً: الإطار العام للبحث

### فكرة البحث:

تستمد مهنة المحاسبة والمراجعة أهميتها من الدور الذي تؤديه في توفير المعلومات لمستخدمي القوائم المالية التي تمكنهم من اتخاذ القرارات المالية والاقتصادية الرشيدة. وقد حددت معايير المراجعة المتعارف عليها وظيفية المراجع في التحقق من عدالة وسلامة القوائم المالية المعدة من قبل المنشأة محل المراجعة، وذلك باستخدام إجراءات المراجعة التي يرى أنها ضرورية ومناسبة. وحتى يتمكن المراجع من التوصل إلى الرأي الفني المحايد عن عدالة المركز المالي لعميله واكتشاف ما بها من تحريفات، ومن ثم الحفاظ على سمعته والحماية من خطر التقاضي ينبغي عليه ممارسة الشك المهني بالشكل الملائم، وبالتالي التقييم الجيد لمخاطر التحريفات الجوهرية.

واهتمت الجهود المحاسبية في الآونة الأخيرة بقضية ممارسة المراجع مستوى ملائم من الشك المهني، وذلك بعد انهيار العديد من الشركات العالمية نتيجة غش إدارات هذه الشركات. مثل شركة Enron وشركة اديلفيا للاتصالات Adelphia وشركة تايكو العالمية Tyco International وشركة وورلد كوم WorldCom وشركة Olympus Corporation واخرها شركة Automony Corporation في عام ٢٠١٢م. وأشارت العديد من الدراسات والمنظمات أن العديد من هذه الفضائح كان سببها الغش والفسل في ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني وعدم بذل العناية المهنية اللازمة، لاكتشاف أي معلومات جوهرية خاطئة، واحد أسباب انخفاض الشك المهني لدى المراجعين هو رغبة المراجعين لقبول تمثيل الإدارة، (PCAOB, 2014, p:44; Hurtt et al., 2013,p:69) وقد أظهرت العديد من التحقيقات أن عدم ممارسة المراجع للمستوى الملائم من الشك المهني عند تقييم المخاطر أدى إلى قصور في الأداء



المهني وبالتالي فشل المراجعة (Beasley et al, 2001, p:64). وبالتالي يجب على المراجع أن يبدأ من أقصى مستوى مخاطر مراجعة مسموح بها طبقاً لمعايير المراجعة، ثم يقوم بناءً على حكمه المهني بجعل هذا المستوى من مخاطر المراجعة إلى أقل مستوى، يعتقد عنده أنه قد تم حصر وتقييد مخاطر الأعمال المرافقة لعملية المراجعة بشكل ملائم.

والشك المهني في المراجعة هو مفهوم مختلط من المعرفة والجوانب النفسية (السيولوجية) للإدراك. فالأول يرتبط بوسيلة المعرفة ويتعامل مع المنهج (الإيجابي أو السلبي) الذي ينبغي على المراجع تطبيقه قبل تصميم عملية جمع الأدلة، أما الثاني فيرتبط بتصرفات المراجع التي تثير التساؤلات عند إعداد عملية المراجعة بشكل خاص ويتعامل بشكل أساسي مع قياس العمق والتأثير للاستجابات العقلية للمراجع (Toba, 2011, p:84).

ولقد تقدمت البحوث التي تناولت الشك المهني وأخذت في النمو منذ فترة، ولكنها أغفلت طريقة المعرفة التي سوف يتبعها المراجع عند ممارسته للشك المهني، ولمعالجة هذا القصور تم إعداد هذا البحث على أمل أن يساهم البحث في تحسين جودة المراجعة.

ومما سبق تتمثل مشكلة البحث الرئيس في السؤال البحثي التالي: ما هو اتجاه الشك المهني الذي يجب أن يتبعه المراجع عند تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية؟، وعليه يمكن أن تحدد مشكلة البحث من خلال التساؤلات البحثية الآتية:

١. ما هو أثر التطور التاريخي للشك المهني، على اتجاه ممارسة الشك المهني في المراجعة؟
٢. ما هو الاتجاه الملائم لممارسة الشك المهني في عملية المراجعة في ظل طريقة المعرفة التي سوف يتبعها المراجع؟



## أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في بيان تطور واتجاه الشك المهني في المراجعة في ظل طريقة المعرفة التي سوف يتبعها المراجع. وهو ما تم الوقوف عليه في الأهداف الفرعية التالية:

1. توضيح أثر التطور التاريخي للشك المهني على ممارسة الشك المهني في المراجعة.
2. بيان الاتجاه الملائم لممارسة الشك المهني في عملية المراجعة في ظل طريقة المعرفة التي سوف يتبعها المراجع.

## فروض البحث:

بناءً على أهداف ومشكلة البحث يمكن اشتقاق الفرض البحثي التالي: يؤثر اتجاه الشك المهني في ظل طريقة المعرفة التي سوف يتبعها المراجع على تقييمه لمخاطر التحريفات الجوهرية في عملية المراجعة.

## خطة البحث:

في ضوء أهداف وفروض البحث، قام الباحث ببلورة محاور البحث إلى خمسة أقسام كالتالي:

- القسم الأول: نشأة وتطور الشك المهني في المراجعة
- القسم الثاني: أهمية ومفهوم الشك المهني في المراجعة
- القسم الثالث: اتجاه الشك المهني في المراجعة
- القسم الرابع: تقييم اتجاه الشك المهني في ظل طريقة المعرفة التي سوف يتبعها المراجع.
- القسم الخامس: نتائج البحث وتوصياته.



## القسم الاول: نشأة وتطور الشك المهني في المراجعة

ان مصطلح الشك من المصطلحات واسعة الانتشار في العديد من مجالات العلوم، ويمتد إلى العديد من المجالات الأكاديمية، بما في ذلك المحاسبة Accounting، السلوك التنظيمي Organizational Behavior وعلم النفس المعرفي Cognitive Psychology وعلم النفس الاجتماعي Social Psychology، والتسويق Marketing، والفلسفة Philosophy، والإدارة Management، والموارد البشرية Human Resources، وغيرها الكثير من العلوم (Hurtt et al., 2013, p:46).

ويعتبر علم الفلسفة من أول وأكثر العلوم اهتماماً بموضوع الشك، حيث ترجع جذور الشك إلى الحضارة اليونانية القديمة، وتعود جذوره إلى عام ٢٧٥ ق.م والذي بُني على إمكانية المعرفة الانسانية، فقد ظهر الشك في الكتابات الفلسفية القديمة من كلمة "المشككين Skeptic"، وهو مشتق من الكلمة اليونانية "skeptikos"، بمعنى "الاستفسار أو التأمل Inquiring or Reflective". وكذلك من الكلمة اليونانية skepsis والتي تعني "التحقق"، والاستفسار هو "أن نسأل للحصول على معلومات من خلال الاستجواب Questioning"، ويشمل كذلك دقة الملاحظة، والتأمل والنظر فيما وراء ما هو واضح (Glover and Prawit, 2014, p:2).

وبالتالي فإن الشك ينصب في الموضوع المشكوك فيه نتيجةً لنقص المعرفة عن الوصول إلى اليقين، وبالتالي يساهم الشك الباحث في البحث عن المعرفة من أجل الوصول إلى الحقيقة.

ويُعد الشك المهني Professional Skepticism احد الركائز والعناصر الهامة الذي تقوم عليه عملية المراجعة، (Hurtt, 2010, p:149). وتحقيقاً لأهداف البحث سيتم تناول نشأة وتطور الشك المهني في المراجعة من أجل بيان التطور المفاهيمي لاتجاه الشك المهني للمراجع، وقد تم تقسيم نشأة وتطور الشك



المهني في المراجعة إلى عدة مراحل، والتي بينها الأدبيات السابقة التي تناولت موضوع الشك المهني في المراجعة كما يلي:

١- نشأة الشك المهني في المراجعة منذ عام ١٩٤٠م وحتى عام ١٩٦٠:

البدائيات الأولى للتركيز على الشك المهني كان إثر قضية الاحتيال في إحدى شركات الأدوية الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وهي شركة McKesson & Robbins في عام ١٩٣٩م، مما أدى إلى الإضرار بمصالح المساهمين والمستثمرين، وبالتالي فقد طالبت لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية SEC في بيان لها في عام ١٩٤٠ من المراجعين بأن يمارسوا مهنة المراجعة بقدر من الشك المهني (Sack, 1988, p:84). كما ظهر الشك المهني كالتزام أخلاقي في المراجعة في بحث بعنوان "المعايير المحاسبية" في كتابات Wilcox للتعمق في العناية المهنية الواجبة على المراجع (Wilcox, 1956, p:12).

٢- منذ عام ١٩٦٠ ستينات القرن العشرين: في هذه الفترة قدم فلاسفة المراجعة

الشك المهني وعلى وجه الخصوص (Mautz and Sharaf) بأنه وسيلة المراجع للمعرفة (Mautz and Sharaf, 1961, p:96) وفي فترة لاحقة عظمَ Mautz من أهمية الشك المهني "بأنه يمثل طريقة ذات أهمية خاصة للمراجعين، حيث أن الشك لا يعني أنه من المستحيل الاقتناع بل يدل على وجود أدلة ووصف للموقف تجاه أفضل تقييم عقلائي" (Mautz and Sharaf, 1964, p:63)، كما أكدت لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية SEC بشكل مستمر على أهمية الشك المهني، وفهمه من قبل المراجعين.

٣- منذ عام ١٩٧٠ سبعينات القرن العشرين: أكدت لجنة SEC على أن فشل

المراجعة يرجع جزئياً إلى عدم وجود شك مهني متنبهاً لإشارات المعلومات Accounting Information Indicated، وقد أصدرت اللجنة الإصدار Series Release No.153 الذي بيّن أنه يجب تعزيز الشك المهني لدى



المراجع، وتوسيع اجراءات المراجعة بشكل كافي (Toba, 2011, p:88). وترى دراسة (Quadackers et al., 2014, p:639) أن النشأة الاولى لاستخدام لفظ الشك المهني في معايير المراجعة في عام ١٩٧٧م من خلال SAS 16 الذي أكد في الفقرة رقم (٦) "أنه على المراجع أن يخطط وينفذ اجراءات المراجعة مع موقف من الشك المهني (AICPA, 1977, SAS 16, Para 6, p:3). ويرى الباحث أن عقد السبعينات هو المرتكز لنشأة تطور الشك المهني في معايير المراجعة في العقود المقبلة.

٤- منذ عام ١٩٨٠ ثمانينات القرن العشرين: في هذه الفترة شهد الشك المهني في المراجعة تطوراً ملحوظاً وتركيزاً أكثر عليه لا سيما في مواجهة المخاطر المتزايدة في المعاملات مع الأطراف ذات الصلة أو أي تحريفات جوهرية (Wiesen and Carmichael, 1983, p:69)، كما تم سحب SAS 16 واصدار SAS 53 لعام ١٩٨٨ والذي تضمن بيان رسمي عن الشك، حيث أشار إلى أنه يجب على المراجع أن يمارس درجة مناسبة من الشك المهني لتحقيق تأكيد معقول بأن الأخطاء أو التحريفات الجوهرية سوف يتم الكشف عنها (AICPA, 1988, SAS. 53, Para 8, p:3). فقد ربط المعيار الشك بتخطيط المراجعة وأدائها دون تعريف واضح لمفهومه، ويتسم الشك في هذه المرحلة بأنه محايد، فالمراجع لا يثق ولا يرتاب في الإدارة، حيث أن الشك يتعلق بالعمل الميداني.

٥- منذ عام ١٩٩٠ تسعينات القرن العشرين: رداً على زيادة مخاوف SEC والانتقاد العلني للمهنة، تم إنشاء مجلس الرقابة العامة (POB) المنبثق من AICPA. والذي اصدر تقريراً في عام ١٩٩٣ ضمن محتواه بأن المراجعين لا بد أن يكون لديهم قدر كافي من الشك المهني التي تتطلبها معايير المراجعة عن مسؤولياتهم لاكتشاف التحريفات، وتنفيذ إجراءات المراجعة (AICPA, 1993, p:6). كما قام (Grovesman, 1995, p:83) باقتراح بعض الآليات التي يُمكن أن تساعد في ممارسة الشك المهني



لاكتشاف المؤشرات المحتملة لتحديد التحريفات. كما أكد (McMillan and White, 1993, p:445) ان اكتشاف مخاطر التحريفات يكمن في ممارسة المراجع للشك المهني. وفي عام ١٩٩٧ تم سحب SAS 53 وإصدار SAS 82 والذي طالب المراجعين بممارسة اهتماماً متزايداً باتخاذ موقفاً متشككاً في التحري عن التحريفات (AICPA, 1997a, SAS 82, Para 7, p:19). ويرى الباحث أن هذه الفترة بداية لصقل مفهوم الشك المهني، ويتم ممارسته من منظور محايد.

٦- منذ عام ٢٠٠٠ وحتى الان: في هذه الفترة شهد الشك المهني تطورات كبيرة، حيث ازداد التركيز والتأكيد على ممارسته في معايير المراجعة الدولية والامريكية، كما أهتمت الدراسات الاكاديمية بالعديد من الجوانب المتعلقة بموضوع الشك المهني في المراجعة.

ففي عام ٢٠٠٠م ميّز فريق من الـ (SEC) بين مراجعة القوائم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها GAAS، وبين مراجعة الاحتيال أو المراجعة القضائية، وتم توصيف هذه المرحلة كمرحلة قضائية تسعى إلي التعبير عن التعبير السلوكي للمراجع نحو الشك. ولقد لاحظ الفريق بأن تقييم المخاطر التي دعا إليها SAS 82 ليس كافياً حيث أنه قد فشل في توجيه إجراءات المراجعة تحديداً نحو الكشف عن التحريفات، ولا يوفر الإرشاد الكافي لتنفيذ مفهوم الشك المهني (Carpenter et al., 2000, p:22).

ثم عززت الفوائح المالية في بداية القرن ٢١ الحاجة إلى الشك المهني، فقد أعلنت الـ SEC أن ٦٠% من حالات فشل عملية المراجعة كان سببها نقصان الشك المهني لدى المراجعين (Beasley et al., 2001, p:64)، وجاءت بيئة قانون ساربينز أوكسلي (SOX) حيث أدت التغييرات الناجمة عن SOX إلى جعل مراجعي الحسابات أكثر يقظة كما زاد من مستوى الشك المهني لديهم، وأن البيئة بعد قانون SOX يكون فيها المراجعين أكثر عرضة للمساءلة عن أفعالهم (Brown-Liburd et al., 2013, p:311).





وفي عام ٢٠٠٢ تم اصدار المعيار الأمريكي (٩٩) بديلاً للمعيار (٨٢)، والذي أكد على مسؤولية المراجع للنظر بصورة صحيحة وبنظرة مسبقة في إمكانية الاحتيال، وأكد على أن المراجعين لا بد أن يحافظوا على شكوكهم المهنية (AICPA, 2002, SAS 99, Para 7, p:1722). وعلى نفس النهج أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC معيار المراجعة الدولي (٢٤٠) الذي أكد أهمية ممارسة الشك المهني في جميع مراحل عملية المراجعة، أخذاً في الحسبان احتمال تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، ومدركاً حقيقة أن إجراءات المراجعة الفعالة لاكتشاف الأخطاء قد لا تكون فعالة في اكتشاف الاحتيال (IFAC, 2015, ISA 240, p:166). كما أصدر مجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامة PCAOB في عام ٢٠٠٧ م الاصدار (AS No. 5) والذي بين أنه يُتطلب من المراجعين التدريب التقني والكفاءة والاستقلال وممارسة العناية المهنية الواجبة بما في ذلك الشك المهني (PCAOB, AS 5, Release No. 2007-005A, p:5). ثم تلاه الاصدار رقم (PCAOB, 2010, AS 8-15, Release No. 2010-004) الذي ركز بشكل أوسع على ممارسة الشك المهني. وفي ضوء التطور التاريخي للشك المهني يتناول الباحث مفهوم واتجاه الشك المهني في المراجعة، في الأقسام التالية.

### القسم الثاني: أهمية ومفهوم الشك المهني في المراجعة

يعتبر الشك المهني عنصر هام في مراجعة القوائم المالية، وهو ما يظهر في معايير المراجعة الدولية (IFAC, 2015, ISA 200&240) ومعيار المراجعة الأمريكي (AICPA, 2002, SAS 99) حيث ان الحفاظ على مستويات كافية من الشك المهني سيؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة (Quadackers et al., 2014, p:653) (الابيارى، ٢٠١٣) وبالتالي الحفاظ على ثقة المجتمع المالي بالمراجعين.

في حين أكدت الجهات المهنية أن ممارسة الشك المهني الملازم للمراجع يعمل على تحسين جودة المراجعة (IAASB, 2012; PCAOB, 2014).



فالشك المهني يتطلب من المراجع عمل صياغة موضوعية لأحكام المراجع على أساس الأدلة، ودون حصول أي تأثير من عميل المراجعة (Toba, 2011, p:96)، كما أن ممارسة الشك المهني المناسب اعمل على عدم زيادة الالفة والثقة لمراجع الحسابات بعميله والتي قد تؤثر على احكام المراجع، وبالتالي تحقيق نوع من التوازن بين الثقة والالفة مع العميل.

وقد اختلفت اراء العديد من الدراسات الاكاديمية حول مفهوم الشك المهني في المراجعة حيث عرقت دراسة (Lawrence and Shaub, 1997) الشك بأنه "خيار واجب المراجع المهني لمنع أو الحد من العواقب الضارة لسلوك ادارة العميل، وعدم الموافقة على تأكيدات العميل أو الاستنتاجات المقبولة عموماً، أي أنه عكس الثقة ، بينما بينت دراسة (Mueller and Anderson, 2002, p:159) ان الشك المهني يشير إلى أهمية الاستقلال عن العميل وعن متطلبات العميل، وأن الواجب اتجاه الجمهور أعلى من الواجب اتجاه العميل.

كما بينت دراسة (Quadackers et al., 2014, p:649) أن الشك المهني قائم أساساً على الشك الظني الذي فيه يفترض المراجع قدراً من خيانة الأمانة من جانب الإدارة ما لم تشر الأدلة خلاف ذلك، وسعى في هذا الاتجاه تعريف (Nelson, 2009, p:4; Brown-Liburud et al., 2013, p:312) بأن الشك المهني التقييم الموضوعي للأدلة، حيث أن أحكام المراجع تعكس تقييماً متزايداً للمخاطر في ضوء المعلومات المتوفرة للمراجع. بينما أظهر تعريف (Hurtt, 2010, p:151) ان الشك المهني ميل المراجع نحو الاستنتاجات وتأجيل الحكم حتى يتم الحصول على تفسير معين من خلال الادلة الكافية.

ويعرفه المعيار ISA 200 بأنه موقف يشمل ذهنياً يطرح الأسئلة ويكون منتبهاً للظروف التي يمكن أن تشير إلى البيانات الخاطئة المحتملة بسبب الأخطاء أو الاحتيال، والتقييم الحساس لأدلة الإثبات (IFAC, 2015, ISA 200, Para



(p:84، 13)، وهو اتجاه يتخذه المراجع بألا يفترض عدم أمانة الإدارة، و لا يفترض أمانتها المطلقة (Arens et al., 2014, p:359).

وبشكل عام اتجهت الابحاث من الماضي إلى الحاضر من منظور الشك المحايد إلى الشك المهني الظني. حيث اتجهت دراسة كل من (Mueller and Anderson, 2002; Lawrence and Shaub, 1997) نحو منظور الشك المهني المحايد والذي يفترض الثقة بتأكيدات ادارة منشأة العميل، بينما اتجهت دراسات (Nelson, 2009; Brown-Liburd et al., 2013; Quadackers et al., 2014)، نحو منظور الشك الظني "المفترض" والذي يفترض عدم الثقة والشكوك الدائمة تأكيدات الإدارة. ووفقاً لهذا التقسيم لمفهوم الشك المهني سوف يتم تناول اتجاه وأنواع الشك المهني خلال الفقرة التالية.

### القسم الثالث: اتجاه وأنواع الشك المهني في المراجعة

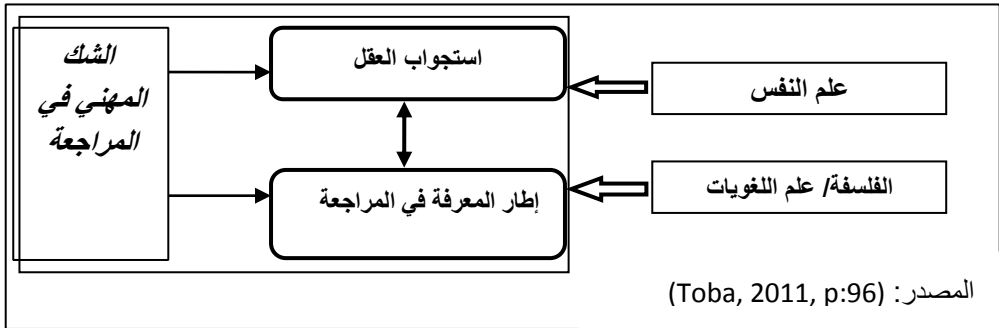
من خلال مفاهيم الشك المهني في القسم السابق نلاحظ أنه يتكون من عنصرين أساسيين وهما: استجواب العقل والتقييم النقدي لأدلة المراجعة. ويتم الحفاظ على استجواب العقل الذي يساعد المراجعين على تعويض التحيز الطبيعي اتجاه الثقة بالعميل، والتي تقوم على مبدأ "ثق ثم تحقق"، وذلك من خلال تقييم لأدلة الأثبات والتفحص لها والاهتمام بالتناقضات، مما يقلل إلى حد كبير من احتمال فشل المراجعة في جميع مراحلها (Arens et al., 2014, p:145). ويقوم المراجع بالتصرف اتجاه ادارة العميل بثقة عندما لا تتوافر لديه معلومات كافية، وترتبط هذه الثقة بعدم المعرفة التي تتضمن متغيرات سلوكية ترتبط بخطر ادارة العميل والشعور بآثاره على المراجعة والقدرة على ملاحظة هذه الآثار (الايباري، ٢٠١٣، ص:٢٥٦).

وللثقة عنصرين، الأول: إدراكي Cognitive يقوم على معرفة المراجع بالعميل من خلال مدى انفتاح الاتصال Openness Of Communication بين المراجع وادارة العميل، والثاني: شعور (احساس) Affective



(Emotional) يقوم على ميل المراجع للثقة بالعميل، وقيام الثقة على العنصر الثاني يفسد الشك المهني، فمن الضروري أن يلقي الإدراك الوزن الأعلى مقارنةً بالإحساس عند بناء الثقة (الابباري، ٢٠١٣، ص:٢٥٦)، (Rennie et al., 2010, p:281)، فالشك المهني في المراجعة هو مفهوم مختلط من كلٍ من الجانب المعرفي Epistemic Aspect والجوانب النفسية (الفسولوجية) Psychological Aspect للإدراك (Toba, 2011, p:83). فالأول يرتبط بوسيلة المعرفة ويتعامل مع المنهج (الإيجابي أو السلبي) الذي ينبغي على المراجع تطبيقه قبل تصميم عملية جمع الأدلة، أما الثاني فيرتبط بتصرفات Disposition المراجع التي تثير التساؤلات عند إعداد عملية المراجعة بشكل خاص، ويتعامل بشكل أساسي مع قياس العمق والتأثير للاستجاب العقلي للمراجع. ويمكن تصوير هذه الطبيعة المختلطة للشك المهني بالشكل رقم (١).

#### الشكل رقم (١) : الشك المهني كمفهوم مختلط في المراجعة



من خلال الشكل رقم (١) الذي يصف الشك المهني كمفهوم مختلط يتألف من اثنين من المجالات المختلفة، والتي يمكن تقسيم اتجاهات وأنواع الشك المهني على أساسها من خلال محورين وهما كما يلي:



١- **المحور الاول:** طريقة المعرفة التي سوف يتبعها المراجع. والذي يتكون من مدخلين للشك المهني وهما: (أ) المدخل الإيجابي : التأكيد، (ب) المدخل السلبي: عدم التأكيد.

٢- **المحور الثاني:** حالة استجاب مراجع الحسابات للعقل. والذي يتكون من اتجاهين للشك المهني وهما: المنظور المحايد للشك المهني، ومنظور الشك الظني للشك المهني.

### ١- المحور الاول: طريقة المعرفة التي سوف يتبعها المراجع

يتميز النشاط المعرفي للمراجع بتعدد اتجاهاته، فالمراجع يتعامل مع أنواع كثيرة من الظواهر البشرية والاجتماعية، ولا بد أن يكمل مهمته في اطار قيود زمنية محددة. وتوضح دراسة (Nelson, 2009, p:13) بأن القيود الادراكية (المعرفية) Cognitive Limitations لها تأثير على الحكم والشك المهني للمراجع، فمثلاً تؤثر خبرة المراجع على الاحكام المهنية عن افتراضات الاخطاء، وبالتالي توليد العديد من الفرضيات البديلة، ولا سيما عندما تكون التفسيرات من ادارة العميل غير كافية وغير مقنعة.

وبالتالي فان تحليل الشك المهني فيما يتعلق بتحليل إدراك ومعرفة المراجع يرتبط بفلسفة طريقة المعرفة التي يتبعها لكي يشكل المراجع اعتقادات معقولة ومبررة بشأن القوائم المالية والتي يمكن تفسيرها عن طريق مدخلين مختلفين للمعرفة، وهما (أ) الايجابي و (ب) السلبي، والذان يؤثران على اتجاه الشك المهني في المراجعة.

#### أ- المدخل الإيجابي : التأكيد

يسمى المدخل الايجابي أيضاً بمدخل الاثباتات أو التأييد Substantiation فهو استقراء للتثبت من المزاعم العامة للحقائق ذات الصلة والحالات المرصودة، من خلال الأدلة الإيجابية. ويقضي بجمع الأدلة المتعلقة



والكافية لإثبات التأكيدات الواردة في القوائم المالية من وجهه نظر الإدارة، وليس من أجل نفيها. ووفقاً لهذا فالمراجع يقف جنباً إلى جنب مع الإيجابيات التي تقدمها الإدارة مما يؤدي الى اضعاف الشك المهني للمراجع أثناء عملية تقييم الأدلة، وقد كان هذا المدخل يُستخدم بكثرة في الماضي (Nelson, 2009, p:14; Toba, 2011, p:98).

فعند جمع المعلومات يميل المراجعين إلي البحث عن المعلومات التي من المحتمل أن تؤكد معتقداتهم عن المعلومات الغير مؤكدة (Guiral et al., 2011, p:174). وفقاً لهذا المدخل من المحتمل أن يؤدي إلى تآكل الشك المهني وضعف فعالية عملية المراجعة، وبالتالي يقود إلى تعارض موقف المراجع مع المعايير المهنية للمراجعة، والذي يمكن ان يؤدي إلى انخفاض كفاءة وفاعلية عملية المراجعة وحرمان المراجع من التعلم من الخبرة المكتسبة. كما وضحت دراسة (Griffith et al., 2015, p:835) أن تركيز المراجع على تأكيدات ادارة العميل يثير المخاوف في أن الإدارة قد تكون قادرة على التأثير وقيادة المراجع على نحو غير مرغوب. وترى دراسة (Hurt et al., 2013, p:60) أن انحياز المراجع باتجاه الخيار الملائم لإدارة العميل يدل على ضعف الشك المهني.

ويتضح من خلال تحليل المدخل الايجابي أن المراجع يكون في صف الادارة ويعتمد بشكل كبير على مزاعم الادارة ويعتبر أن الادارة نزيهة، وبالتالي فالمراجع يقوم بالاعتماد على التأكيد الحصري والذي من المحتمل أن يجعل المراجع يتجاهل حالات أو مؤشرات سلبية أو اخطاء جوهرية موجودة في القوائم المالية مما يؤدي إلى تحيز أحكام المراجع، حيث أن أحكام المراجع وفقاً لهذا المدخل تتزامن مع تفضيلات الإدارة مما يؤدي الى اضعاف الشك المهني لدى المراجع. ويمكن تفسير استخدام هذا المدخل في الماضي بسبب اعتماد المراجع على الثقة المتجذرة في تصوراته لنزاهة وأمانة العملاء، وكذلك لم يكن الاهتمام كبيراً بالشك المهني من قبل المنظمين للمهنة والمراجعين.



**ب- المدخل السلبي : عدم التأكيد**

يقوم هذا المنهج على عكس المنهج الإيجابي، ويقوم على عدم التأكيد عند الجمع والتحقق من ادلة المراجعة. وبعبارة أخرى فإن المنهج السلبي ينكر قوة التأكيدات ويبحث عن الأدلة السلبية، فحتى لو وجد دليل سلبي واحد – فربما يقود الى أدلة سلبية أخرى (Nelson, 2009, p:14). فهذا المدخل يشجع المراجع على البحث بشكل استباقي عن الأدلة السلبية والتركيز عليها، حيث يتطلب من المراجع الكشف مسبقاً عن أي أخطاء جوهرية (الأدلة السلبية) (Toba, 2011, p:101)، وبالتالي فإن الشك المهني للمراجع سوف يُزيد من بحثه عن الأدلة السلبية، والكشف عن أي أخطاء جوهرية (Guiral, 2011, p:174).

وقد أشارت معايير المراجعة SAS No. 99 & ISA No 240 أنه يجب على المراجع ممارسة الشك المهني في عملية المراجعة مع عقلية تعترف بإمكانية وجود تحريفات جوهرية بسبب الاحتيال (AICPA, 2002, SAS 99, Para 13, p:1724; IFAC, 2015, ISA 240, p:166)، وأكد ذلك مجلس ممارسات المراجعة بأن المراجع لا بد أن يكون مستعداً لتحدي تأكيدات الإدارة حيث أن هذا يعتبر رادعاً للاحتيال (APB, 2010, p:5).

ويرى الباحث من خلال تناول المدخل السلبي الى أنه يشير الى ان المراجع يجب عليه البحث عن الادلة التي تثير الاشتباه ولا بد أن يكون حذراً بشكل دقيق ومعقول الى مزاعم الادارة، كما أن هذا المدخل يعمل على زيادة الشكوك المهنية للمراجع وزيادة أنتباهه لإشارات خطر المراجعة، والذي يتفق بطريق أكبر مع معايير المراجعة من المنهج الايجابي.

وبتقييم المدخلين السابقين يرى الباحث أنه لا بد من الوصول إلى الشك المهني الملائم للمراجع والتي أشارت إليها المعايير المهنية والدراسات الأكاديمية، ويمكن ذلك من خلال أن تتم ممارسة الشك المهني بشكل مستمر ومناسب بالنظر إلى الحالات والظروف في جميع مراحل المراجعة بشكل دقيق وصارم بعد تقييم



المخاطر الاولية، ثم يستمر المراجع في اعادة تقييم المخاطر للتأكد من أن الشكوك الملائمة قد تم ممارستها على جمع تقييم الأدلة، بحيث لا يكون لدى المراجع ثقة كاملة أو شك كامل، كما أن المستوى الملائم من الشك يختلف باختلاف الحالة.

## ٢- المحور الثاني: حالة استجواب مراجع الحسابات للعقل

يرتبط استجواب مراجع الحسابات للعقل بتصرفات Disposition المراجع التي تثير التساؤلات عند إعداد عملية المراجعة بشكل خاص، ويتعامل بشكل أساسي مع طرق المعرفة والتي ترتبط بوسائل إصدار أحكام المراجعة (Toba, 2011, p:83&96). وكما تم ذكره سابقاً بالنظر إلى عدم الاتفاق على تحديد مفهوم موحد ومتفق عليه للشك المهني فقد أدى ذلك إلى ظهور منظورين وهما: (أ) الشك المهني الذي ينطوي موقف محايد وتصفه بعض الدراسات بالضعف، و(ب) الشك الظني والذي يوصف بأنه أكثر قوة (Nelson, 2009, pp:1&13; Quadackers et al., 2014, p:639; Cohen et al., 2015, p:1).

### أ- المنظور المحايد للشك المهني

ان المنظور المحايد هو وجهة نظر تقليدية وهي رؤية مقتبسة من GAAS، بالإضافة إلى أنها وجهة النظر المتوقعة التي يتخذها المراجع نتيجة ثقته بالإدارة (APB, 2010, p:5)، وهذا المنظور كان يطلق عليه رمزياً بالشك المعقول Reasonable Skepticism وقد كان هو الأساس الذي كانت تستند إليه الأبحاث التجريبية وكذلك المعايير المهنية بشأن تقييم أدلة (Haynes, 1999, p:89).

فالمعايير المهنية كانت تنظر في السابق إلى الشك المهني من منظور الشك المحايد (Cohen et al., 2015, p:6). فقد أشار المعيار SAS 53





الصادر عن AICPA إلى أنه يجب على المراجع أن يمارس درجة مناسبة من الشك المهني لتحقيق تأكيد معقول بأن الأخطاء أو المخالفات الجوهرية سوف يتم الكشف عنها (AICPA, 1988, SAS 53, Para 8, p:3)، ثم أتى بعد ذلك المعيار SAS 82 الذي طالب المراجعين بممارسة اهتماماً متزايداً باتخاذ موقف متشككاً في التحري عن الأخطاء والتحريرات الجوهرية (AICPA, 1997a, SAS. 82, Para 7, p:19)، ووضحت الفقرة (9) من المعيار SAS 1 أن المراجع لا يفترض أن الإدارة غير أمينة ولا يفترض أمانتها، ففي ممارسته للشك المهني لا ينبغي أن يكون المراجع راضياً بأقل عدد من الأدلة المقنعة بسبب الاعتقاد أن الإدارة أمينة (AICPA, 1997b, SAS No. 1, Para's 7-9, p:1614)، فتنسم شكوك المراجع الأولى وفقاً لهذه المعايير بكونها محايدة فيجب على المراجع أن لا يثق ولا يرتاب في إدارة العميل.

وتمثل العقلية الحيادية للمراجع في تقييم أدلة المراجعة أن لا يفترض أي تحيز مسبق في ما تقدمه الإدارة من معلومات (Quadackers et al., 2014, p:640) ويرى (Nelson, 2009, p:1) أنه وفقاً لهذا المنظور ينظر المراجع للأدلة بوزن واحد أي انها مثل بعضها. وبينت دراسة (Cohen et al., 2015, pp:2&7) أن المنظور المحايد للشك المهني يتسق مع الجانب التجاري لتثقافة مكاتب مراجعة المهيمنة، والتي تتبنى أهمية رضا العميل، وكذلك زيادة الإيرادات.

### ب- منظور الشك الظني للشك المهني

على العكس من منظور الشك المهني المحايد يأتي منظور الشك الظني للشك المهني، والذي يفترض مستوى خيانة معين لأمانة ونزاهة ادارة العميل والتحيز المتأصل في تأكيدات الإدارة، فالعقلية ذات الشك الظني تفترض أن الإدارة تمارس مستوى معين من خيانة الأمانة أو التحيز فيما تقدمه من تأكيدات



(Peytcheva, 2014, p:29; Quadackers et al. 2014, p:640; Cohen et al., 2015, p:6)

وبغض النظر عن مستوى الشك المهني الذي يمارسه المراجع فان منظور الشك الظني يتجه الى أن الإدارة لديها القدرة علي إجراء تصميمات معقدة جداً بمهارة ومخططات ناجحة للتقارير المالية الاحتمالية، وأن المراجع لابد أن يتخذ منهج استباقي لأدلة المراجعة وخصوصا الأدلة السلبية، وأن يأخذ دائماً في اعتباره أن الإدارة لديها حافز للتحريف المتعمد للمبالغ أو الإفصاحات (Nelson, 2009, pp:3&14) وهذا الرأي يتفق مع عقلية المراجعة القضائية Forensic التي يفترض فيها المراجع خيانة الامانة مالم يكن هناك دليل على عكس ذلك.

فعند تجميع الأدلة فان الشك المهني في حقيقة الأمر يعزز "الحاسة السادسة" التي تساعد المراجع في تحديد اشارات خطر المراجعة (Red Flag) اتجاه الاحتيال، بما في ذلك التصرفات غير الاعتيادية من الافراد، وبالتالي فهذا المنظور يحث المراجع بأن يكون أكثر تشككاً، وأقل ثقة بإدارة العميل (Aghazadeh, 2012, p:19). وتوصلت دراستي (Cohen et al., 2015, p:2; Quadackers et al. 2014) منظور الشك الظني هم أكثر تنبؤاً بالتحريفات لاسيما في المناطق ذات المخاطر العالية.

وقد حثت المعايير المهنية على منظور الشك الظني، فقد ورد في المعيار SAS 99 في الفقرتين (١٣، ١٦) أهمية ممارسة الشك المهني عند النظر في مخاطر التحريفات، وبغض النظر عن اعتقاد المراجع عن امانة ونزاهة الإدارة (AICPA, 2002, SAS 99, p:1719). وفي نفس الاتجاه أشار المعيار ISA No. 240 في الفقرتين (٨، ١٢) أن يكون المراجع مسؤولاً عن الحفاظ على الشك المهني أثناء عملية المراجعة، أخذاً في الحسبان احتمال تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، ومدركاً حقيقة أن إجراءات المراجعة الفعالة لاكتشاف الأخطاء قد لا



تكون فعالة في اكتشاف الاحتيال، بالرغم من خبرة المراجع السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة (IFAC, 2015, ISA 240, p:166).

### القسم الرابع: تقييم واتجاه الشك المهني في عملية المراجعة في ظل طريقة المعرفة التي سوف يتبعها المراجع

تنمو الثقة بتطور علاقة المراجع بالعميل أثناء عمليات المراجعة، والشكوك المهنية توفر القدرة على احتواء مقدار الثقة وتحقيق التوازن المطلوب بين إظهار الثقة بالعميل وممارسة الشك المهني في نفس الوقت لكي يجنب منشآت المراجعة التعرض لخطر المقاضاة (Rennie et al., 2010, p:289).

فالمراجعين الذين يميلون إلى المنظور المحايد لديهم ثقة بإدارة العميل، وبالتالي عندما يواجهوا مخاطر تحريفات عالية فانهم لن يكونوا حذرين بما فيه الكفاية ويتلاءم مع حجم هذه المخاطر، وبقدر أقل مما هي عليه من منظور الشك الظني، وفي المقابل فان مراجعي الحسابات الذين يميلون إلى منظور الشك الظني لديهم ثقة قليلة بإدارة العميل، فهذا المنظور يميل الى انعدام الثقة، وافترض قلة الثقة يجعل المراجع في مستوى عالي من التأهب إلى الدلائل التي تشير إلى المخاطر (Aghazadeh, 2012, p:20; Quadackers et al., 2014, p:643).

وبالتالي يخلص الباحث إلى أن منظور الشك الظني قد يكون مؤشراً أفضل للأحكام المتشككة في المراجعة من منظور الشك المحايد،، حيث أن منظور الشك الظني أكثر تنبؤيه بالمخاطر وخاصةً في البيئة ذات المخاطر العالية، حيث ان أحكام وقرارات المراجع ستكون معتمدة اعتماداً كبيراً على الخصائص المتشككة في وضع المخاطر العالية، فمراجعي الحسابات يكون لديهم مستوى عال



من الشك كرد فعل على وضع المخاطر العالية من خلال اتخاذ إجراءات حذرة للغاية.

ويمكن للباحث في ضوء التقييم السابق وعلاقته بالتطور التاريخي للشك المهني، تقسيم ممارسة الشك المهني إلى ثلاث طرق وهي:

### الطريقة الأولى: المدخل الإيجابي مع المنظور المحايد للشك المهني

تقوم هذه الطريقة على جمع المراجع للأدلة المتعلقة والكافية لإثبات التأكيدات الواردة في القوائم المالية، في ظل أن المراجع لا يفترض أن الإدارة غير أمينة ولا يفترض أمانتها، ويكون محايداً، وهي الطريقة التقليدية قبل إدخال منهج مخاطر المراجعة. وهذا الاتجاه في اتخاذ المدخل الإيجابي مع المنظور المحايد قد يضعف أو يمس بممارسة الشك المهني للمراجع. وأن توجيه شك المراجع نحو المخاطر يكون محدود للغاية في هذه الطريقة. حيث ان ادراك المراجع يقتصر على اجراء القليل من الاختبارات لنظام الرقابة الداخلية، كما أن إدراك المراجع للمخاطر يقتصر علي هذا المستوي ولا يمتد إلى المخاطر الكلية للقوائم المالية أو إلى المراحل الأخرى من مخاطر المراجعة.

### الطريقة الثانية: المدخل السلبي مع المنظور المحايد للشك المهني

ان منهج الأدلة التقليدي والذي يمثله الطريقة الاولى لا يعتبر فعال بقدر كافٍ في تقليل مخاطر التحريفات الجوهرية، مما دفع الممارسات المهنية إلى اتباع مدخل مخاطر المراجعة، والذي قد تم تصميمه لاستخدام موارد المراجعة بكفاءة وفعالية لكشف التحريفات استنادا إلى تقييم المخاطر، فقد دفع هذا المنهج المراجع ليصبح أكثر وعياً في الكشف عن مخاطر التحريفات. ففي بداية عملية المراجعة يقوم المراجع بجمع معلومات اولية عن منشأة العميل وفي ضوءها يتحدد شك المراجع بناء على هذا التقييم الاول، حيث يتم تشجيع المراجعين علي ممارسة درجة أعلى من الشك المهني من أجل التعرف علي أعراض الاحتيال، ومن ثم



متابعته عندما يواجه إشارة الخطر Red Flag. ويقتصر الشك المهني علي هذا المستوى. وبالتالي فان اشارات الخطر تؤثر على درجة ممارسة المراجع للشك المهني وبحثه عن أدلة اضافية.

### الطريقة الثالثة : المدخل السلبي أو الايجابي مع منظور الشك الظني

أن التطورات في بيئة الأعمال جعلت تطبيق مدخل مخاطر المراجعة وفقاً للمنظور المحايد بالشكل الذي تطلبته المعايير غير كاف، وتعرض للعديد من الانتقادات التي من أهمها: أن نموذج خطر المراجعة يعالج التحريفات الجوهرية بنفس الأسلوب ونفس درجة الأهمية، بالرغم من اختلاف طبيعتهما والأهمية النسبية لكل منها، مما يحول دون فهم بيئة نشاط العميل بشكل شامل وبالتالي عدم الحكم بفعالية على التأكيدات الواردة بالتقارير المالية، ولكن الانتقاد لا يتجه نحو مدخل مخاطر المراجعة وإنما تطبيقه حيث أن المراجع يُقدم تقييمات غير كافية للسيطرة على المخاطر، وبغض النظر عن مستوى الشك المهني الذي يمارسه المراجع فان منظور الشك الظني يتجه الى أن الإدارة لديها القدرة علي إجراء تصميمات معقدة جداً بمهارة ومخططات ناجحة للتقارير المالية الاحتمالية، وأن المراجع لا بد أن يتخذ منهج استباقي لأدلة المراجعة وخصوصاً الأدلة السلبية.

ويرى الباحث أنه يجب على المراجع مراعاة تطبيق الشك المهني بشكل مناسب في جميع مراحل مراجعة المخاطر، ففي مرحلة تحديد المخاطر يجب النظر في جميع العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر على التقارير المالية وبالأخص الأحداث والظروف التي تخلق حوافزاً وتمثل ضغوطاً على الإدارة، أما في مرحلة التقييم للمخاطر فعليه تكثيف اختبارات الرقابة والإجراءات الأساسية عند مراجعة المعاملات غير العادية والمعاملات التي تحتوي على تقديرات محاسبية لإزالة التناقضات والشكوك التي تكونت لديه، وفي مرحلة تقييم نتائج المراجعة والتقرير عنها يجب التركيز على الأخطاء غير المصححة وتقييم تحيز



الإدارة وتقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية وتقييم مدى الالتزام بإطار التقرير المالي المطبق، وتقييم كفاية الإفصاح والعرض. وعند تقييم القيمة العادلة للمشتقات المالية، بالإضافة إلى الأمور التي يتم ملاحظتها أثناء عملية المراجعة مثل المعاملات والعلاقات مع أطراف مجهولة، وحالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح.

### النتائج والتوصيات

توصل البحث ان احكام المراجع عند تقييمه للمخاطر تتأثر بالشك المهني في ظل كل من المنظور المحايد والظني، وكذلك طريقة المعرفة التي سوف يتبعها المراجع، وتفصيلاً كما يلي:

- في حالة المخاطر المنخفضة فالمنظور المحايد للشك المهني يلائم هذه الحالات، فوضع المخاطر المنخفضة في ظل كل من المنظور المحايد ومنظور الشك الظني كلاهما يعملان على الكشف عن المخاطر في هذه الحالة.
- أما في حالة المخاطر العالية فان الشك الظني يعمل على الكشف عن المخاطر بطريقة أعلى حيث أن المراجع يفترض قدراً من خيانة الإدارة، وبالتالي سيكون مستوى الشك لديه أعلى وبالتالي سيكون المراجع أكثر انتباهاً لإشارات خطر المراجعة، وسيقوم بالبحث أكثر عن الادلة، والتحقق بصورة أعلى عن مصادر المعلومات، كما أن احكام المراجع تكون أكثر تنبؤية، وبالتالي اكتشاف التحريفات بصورة أفضل من منظور الشك المحايد.



• ان المستوى المناسب من الشك يختلف باختلاف الحالة، والاعتماد على الشك الظني أو المحايد يعتمد على مدى الحاجة إلى نقصان أو المزيد من أدلة المراجعة. وهذه الحاجة تتحدد بمدى إجراءات تقييم المخاطر من قبل المراجع التي تقود المراجع إلى تحديد المبالغ المختلفة وجهود المراجعة التي تكون ضرورية في حساب محدد أو مزاعم الإدارة، فالمراجع يقوم بمراعات العوامل المؤدية إلى ضرورة جمع الأدلة بشكل كثير أو قليل، وهذه العوامل ترتبط بالظروف عند تقييم المخاطر، وبالتالي تؤثر على جهود المراجع اللازمة لتأكيد معين، فالشكوك تزيد في ظل الظروف التي تزيد فيها المخاطر. كما ان تبني وتطبيق التفكير التشككي بصورة نهائية هو مسؤولية شخصية ومهنية والتي يتبناها كل مراجع حسابات. وهي جزء لا يتجزأ من مهارات المراجع.

كما أوصى البحث بضرورة تنمية قدرات ومهارات مراجعي الحسابات لممارسة الشك المهني الملائم بما يضمن تحقيق جودة عملية المراجعة.



## المراجع

### أولاً: المراجع باللغة العربية:

الإبياري، هشام فاروق مصطفى، (٢٠١٣)، "نحو إطار مقترح لتحسين مستوى الشك المهني للمراجع في مواجهة خطر إدارة عميل المراجعة للفحص التحليلي - دراسة تحليلية وتجربة ميدانية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، المجلد (٥٠)، العدد (١)، ص ص: ٢٥٣-٢٩٥.

### ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

1. Aghazadeh, Sanaz, (2012), "Expressed Confidence and Skepticism: The Effect of Expressed Confidence on Auditor Judgments", *Unpublished Doctoral Dissertation*, University of Oklahoma, Oklahoma, USA.
2. AICPA, (1977), "*The Independent Auditor's Responsibility for the Detection of Errors or Irregularities*", (SAS No. 16), AICPA, New York, USA.
3. \_\_\_\_\_, (1988), Auditing Standards Board, "*The Auditor's Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities*", (SAS No. 53), AICPA, New York, USA.
4. \_\_\_\_\_, (1993), "*A Special Report by the Public Oversight Board of the SEC Practice Section*", In the Public Interest. Stamford, CT: Public Oversight Board.
5. \_\_\_\_\_, (1997a), Auditing Standards Board, "*Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*", (SAS No. 82), AICPA, New York, USA.
6. \_\_\_\_\_, (1997b), "*Due Professional Care in the Performance of Work*", (SAS No. 1, AU Section 230), AICPA, New York, USA.
7. \_\_\_\_\_, (2002), "*Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*", (SAS No. 99, AU Section 316), AICPA, New York, USA.





8. APB, (2010), "*Auditor Scepticism: Raising the Bar. Discussion Paper - The Evolving Nature of Financial Reporting: Disclosure and Its Audit Implication*", Financial Reporting Council (FRC), London, UK.
9. Arens, Alvin A.; Elder, Randal J.; and Beasley, Mark S., (2014), "Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach", 15<sup>th</sup> Edition, *Prentice Hall, Pearson Education Ltd.*, New York, USA.
10. Beasley, Mark S.; Carcello, Joseph V.; and Hermanson, Dana R., (2001), "Top 10 Audit Deficiencies", *Journal of Accountancy*, Vol. (191), No. (4), pp:63-66.
11. Brown-Liburd, Helen L.; Cohen, Jeffrey; and Trompeter, Greg, (2013), "Effects of Earnings Forecasts and Heightened Professional Skepticism on the Outcomes of Client–Auditor Negotiation", *Journal of Business Ethics*, Vol. (116), No. (2), pp:311-325.
12. Carpenter, Brian W.; Mahoney, Daniel P.; and Palmrose, Zoe-Vonna, (2000), "The report of the Panel on Audit Effectiveness: recommendations and Implications", *The CPA Journal*, Vol. (70), No. (8), pp:15-22 continuing to 72-73.
13. Cohen, Jeffrey R.; Dalton, Derek W.; and Harp, Nancy L., (2015), "*The Effect of Professional Skepticism on Job Attitudes and Turnover Intentions Within the Audit Profession*", 2015 Auditing Section Midyear Conference and Doctoral Consortium, AAA, January 15–17, 2015, Florida, USA.
14. Glover, Steven M.; and Prawitt, Douglas F., (2014), " Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum", *Current Issues in Auditing*, Vol. (8), No. (2), pp:P1-P10.
15. Griffith, Emily E.; and Hammersley, Jacqueline S.; and Kadous, Kathryn, (2015), "Audits of Complex Estimates as Verification of

- Management Numbers: How Institutional Pressures Shape Practice", *Contemporary Accounting Research*, Vol. (32), No. (3), pp:833-863.
16. Groveman, Howard, (1995), "How Auditors Can Detect Financial Statement Misstatement", *Journal of Accountancy*, Vol. (180), No. (4), pp:83-86.
17. Guiral, Andrés; Ruiz, Emiliano; and Rodgers, Waymond, (2011), "To What Extent Are Auditors' Attitudes toward the Evidence Influenced by the Self-Fulfilling Prophecy?" *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. (30), No. (1), pp:173-190.
18. Haynes, Christine M., (1999), "Auditors' Evaluation of Evidence Obtained through Management Inquiry: A Cascaded-Inference Approach", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. (18), No. (2), pp:87-104.
19. Hurtt, R. Kathy, (2010), "Development of a Scale to Measure Professional Skepticism", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. (29), No. (1), pp:149-171.
20. \_\_\_\_\_, Brown-Liburd, Helen; Earley, Christine E.; and Krishnamoorthy, Ganesh, (2013), "Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. (32), pp:45-97.
21. IAASB, (2012), "*Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements*", IFAC, New York, USA.
22. IFAC, (2015), "Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements", 2015 Edition, Volume I, International Federation of Accountants (IFAC), New York, USA.

23. Lawrence, E., and Shaub, K., (1997) "The Ethical Construction of Auditors: An Examination of the Effects of Gender and Career Level", *Managerial Finance*, Vol. (23) No.(12), pp:52 -68.
24. McMillan, Jeffrey J.; and White, Richard A., (1993), "Auditors' belief revisions and evidence search: The effect of hypothesis frame, confirmation and professional skepticism", *The Accounting Review*, Vol. (68), No. (3), pp:443-465.
25. Mueller, Jennifer M.; and Anderson, John C., (2002), "Decision Aids for Generating Analytical Review Alternatives: The Impact of Goal Framing and Audit-Risk Level", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. (14), pp:157-177.
26. Nelson, Mark, (2009), "A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing", *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, Vol. (28), No. (2), pp:1-34.
27. PCAOB, (2007), "*An Audit of Internal Control over Financial Reporting that is Integrated With an Audit of Financial Statements*", Release No. 2007-005A, AS No. 5, June 12, 2007, PCAOB, Washington, USA.
28. PCAOB, (2010), "*Related to the Auditor's Assessment of and Response to Risk*", Release No. 2010-004, Including: AS No. 8-15, August 5, 2010, PCAOB, Washington, USA.
29. PCAOB, (2014), "*Release No. 2014-003, Third Report on the Progress of the Interim Inspection Program Related to Audits of Brokers and Dealers*", August 18, 2014, PCAOB, Washington, USA.
30. Peytcheva, Marietta, (2014), "Professional Skepticism and Auditor Cognitive Performance in A Hypothesis-Testing Task", *Managerial Auditing Journal*, Vol. (29), No. (1), pp:27-49.



31. Quadackers, Luc; Groot, Tom; and Wright, Arnold, (2014), "Auditors' Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt", *Contemporary Accounting Research*, Vol. (31), No. (3), pp:639-657.
32. Rennie, Morina D.; Kopp, Lori S.; and Lemon, W. Morley, (2010), "Exploring Trust and the Auditor-Client Relationship: Factors Influencing the Auditor's Trust of a Client Representative", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. (29), No. (1), pp:279-293.
33. Sack, Robert, (1988), "A Journal Roundtable Discussion: Frank Talk From Former SEC Chief Accountants", *Journal of Accountancy*, Vol. (166), No. (6), pp:76-84.
34. Toba, Yoshihide, (2011), "Toward a Conceptual Framework of Professional Skepticism in Auditing", *Waseda Business & Economic Studies*, No. (47), PP: 83-116.
35. Wiesen, Jeremy; and Carmichael, D. R., (1983), "High tech: A challenge for CPAs", *Journal of Accountancy*, Vol. (156), No. (2), pp:67-72.
36. Wilcox, Edward B., (1956), "Professional Standards", in CPA Handbook, Vol. (2), edited by Robert L. Kane, JR., *American Institute of Accountants*, New York, USA.

