



العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالفساد المالي

- مقارنة تحليلية -

Factors affecting the quality of external audit and its relationship to financial corruption - Analytical approach-

حراث محمد جامعة الجلفة (الجزائر) ghaniabenharkou@gmail.com	بوحفص سميحة جامعة خنشلة (الجزائر) bouhaf.samiha@yahoo.fr	بن حركو غنية جامعة خنشلة (الجزائر) ghaniabenharkou@gmail.com
---	---	---

المخلص:	معلومات المقال
تهدف هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة بين العوامل المؤثرة في جودة المراجعة والفساد المالي، حيث اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في تبيان مفهوم وطبيعة جودة المراجعة الخارجية، أهميتها، أهدافها والعوامل المؤثرة فيها وتوضيح نوع العلاقة بينها وبين الفساد المالي، وقد خلصت الدراسة إلى: أن هناك عوامل ترتبط بعلاقة طردية (إيجابية) مع جودة المراجعة الخارجية وعوامل أخرى ترتبط بعلاقة عكسية (سلبية) معها، وبالتالي زيادة العوامل التي ترتبط إيجابا بجودة المراجعة الخارجية سوف تقلل من حالات الفساد والعكس.	تاريخ الارسال: 2020/11/16 تاريخ القبول: 2020/12/30
	الكلمات المفتاحية: ✓ العلاقة، ✓ جودة المراجعة الخارجية ✓ الفساد المالي
Abstract :	Article info
<i>The study aims to clarify the relationship between the factors affecting the quality of the review and financial corruption, where the study relied on the descriptive analytical approach to show the concept and nature of the quality of external audit, its importance, its objectives and factors affecting it and the factors affecting it and the extent of the relationship between it and financial corruption, the study concluded: there are factors associated with a direct relationship with the quality of external audit and other factors associated with a negative relationship with it, thus increasing factors that are positively related to the quality of external audit will reduce cases of corruption and vice versa.</i>	Received 16/11/2020 Accepted 30/12/2020
	Keywords: ✓ relationship, ✓ external audit quality, ✓ financial corruption,

. مقدمة:

إن ظاهرة الفساد المالي الناتج عن التلاعب والغش ليست بالظاهرة الجديدة في عصرنا الحالي بل تمتد جذورها منذ أمد بعيد، إلا أن حجمها ونتائجها أصبحت ملفتة للانتباه خاصة مع الفضائح المالية لشركات كبرى عالمية تورط فيها كبرى مكاتب المراجعة على غرار فضيحة شركة انرون للطاقة وحصول اختلاسات كبيرة في شركة آرثر اندرسون لتدقيق الحسابات وانهميار شركة وورد إلى توجيه اتهامات عديدة إلى مهنتي المحاسبة والمراجعة، الأمر الذي تطلب إعادة النظر في مدى فعالية معايير المحاسبة والمراجعة ومدى فعالية الرقابة الداخلية والخارجية على القوائم المالية للشركات ومدى مصداقيتها، وكيفية ضمان الشفافية الكاملة في الإفصاح المحاسبي ونتائج العمليات والمركز المالي، والحيلولة دون وقوع أية انحرافات مالية والكشف عنها في الوقت المناسب.

وتعتبر مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الانحرافات المالية من القضايا الهامة، وذلك لدور المراجع الخارجي في إعطاء تأكيد معقول عن صحة القوائم المالية وخلوها من الانحرافات الجوهرية، ويتم ذلك من خلال اعتماد المراجعة على مجموعة من المعايير والضوابط الرقابية على جودة عملية المراجعة للوصول إلى تقديم خدمات مهنية تتصف بأعلى درجة من الكفاءة والفعالية.

الإشكالية

وأمام هذا الطرح يأتي السؤال التالي:

ما علاقة العوامل المؤثرة في جودة المراجعة بالفساد المالي

أهمية البحث

وتكمن أهمية هذا البحث في أنه يمس منطقة بحثية هامة تتمثل في ظاهرة الفساد التي حظيت باهتمام الباحثين في مختلف التخصصات كالاقتصاد والقانون وعلم السياسة والعلوم الاجتماعية، حتى أضحت ظاهرة لا يكاد يخلو أي مجتمع أو نظام سياسي منها، والتركيز على أهم طرق الكشف عنها والمتمثلة في المراجعة الخارجية التي يشترط أن تكون ذات جودة وكفاءة عالية.

المنهج المتبع

للوصول إلى الأهداف المرجوة والإجابة على التساؤل المطروح اتبع المنهج الوصفي التحليلي استنادا إلى ما كتب حول ظاهرة الفساد المالي وعناصره الرئيسية وجودة المراجعة والعوامل المؤثرة فيها، وذلك بالرجوع إلى الدوريات والمراجع العلمية والمعلومات التي تم جمعها،

تقسيمات البحث

وتم تقسيم هذا البحث إلى ثلاث محاور رئيسية تضمن:

- المحور الأول: التأصيل والتوصيف النظري لجودة المراجعة؛

- المحور الثاني: الفساد المالي؛

- المحور الثالث: العوامل المؤثرة في جودة المراجعة وعلاقتها بالفساد المالي.

1-1- التأصيل والتوصيف النظري لجودة المراجعة الخارجية

1-1- مفهوم جودة المراجعة الخارجية

الجودة هي كلمة لاتينية *qualités* والتي تعني طبيعة شخص أو طبيعة شيء، ودرجة الصلابة، وقديما كانت تعني درجة الاتقان في تصنيع الآثار التاريخية والدينية، وبعد الثورة الصناعية تغير مفهوم الجودة وتمحور معناه في البداية على التفتيش أو إعادة تأهيل المنتجات المرفوضة تشير جودة المراجعة الخارجية إلى مدى قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين حاملي الأسهم والإدارة¹.

ويعتبر De Angel من الأوائل الذين قاموا بتعريف جودة المراجعة الخارجية والذي لقي قبولا من الكتاب في مجال المراجعة وعرفها بأنها: "قيام المراجع باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل وتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية إلى أدنى درجة ممكنة ووفق الأتعاب المتفق عليها"². وعرفت كذلك بأنها "أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية وفقا لمعايير المراجعة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية"³. فهي مستوى تأكيد من خلاله المراجع بعدم إحتواء القوائم المالية على أخطاء أو مخالفات جوهرية، حيث كلمت كبر هذا المستوى كلما دل ذلك على جودة المراجعة. وتعتبر عملية تحديد جودة أداء المراجعة من الأمور الصعبة وذلك لإختلاف طبيعة خدمات المراجعة عن غيرها من الخدمات الأخرى وتعدد الأطراف والمستفيدين من هذه الخدمة، وعلى الرغم من ذلك فإن جودة أداء المراجعة تعتبر مطلب أساسي لكل الأطراف والمستفيدين من خدمة المراجعة وذلك للأسباب التالية:

- يراعي المراجع إتمام عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة حتى يمكنه إضفاء أكبر مصداقية ممكنة على تقريره؛
- ترغب إدارة المنشأة محل المراجعة في إضفاء الثقة على قوائمها المالية لذلك تحتاج أن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة؛
- ترى المنظمات المهنية أن جودة أداء عمليات المراجعة تضمن وفاء مهنة المراجعة بمسئولياتها تجاه كافة الأطراف المعنية؛
- نظرا لحدة المنافسة بين المكاتب المراجعة فقد إتجهت أنظار كل من المراجعين والعملاء إلى جودة عملية المراجعة كعامل ترجيحي يتم به تمييز المراجع عن غيره من المنافسين مزاولي المهنة.

1-2- أهمية جودة المراجعة:

واجهت مهنة المراجعة ضغوطا متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهرية في القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين، وخصوصا بعد تعرض العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للمراجعة من أكبر مكاتب المراجعة.

وللتغلب على تلك الضغوط يجب الاهتمام بجودة المراجعة، والتي تمثل مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية المراجعة (المراجع - الشركة محل المراجعة - المستفيدين من خدمات المراجعة - المنظمات المهنية). وتنبع أهمية جودة المراجعة من خلال المجالات التالية:

- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.
- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.
- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.
- تخفيض صراعات الوكالة.
- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.
- أداة تنافسية جيدة.
- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية

2- الفساد المالي

1-2- طبيعة الفساد:

الفساد لغة هو نقبض الصلاح، والفساد لغة البطلان، فيقال فسد الشيء أي بطل وإضمحل ويأتي التعبير على معان عدة في القرآن الكريم حسب موقعه فهو (الطغيان والتجبر) كما في قوله تعالى (للذين لا يريدون علواً في الأرض ولا فساداً) سورة القصص أية 83.

ويعرف على أنه علاقة تعاقدية غير مشروعة بين فاعلين يقع فعلهما تحت طائلة القانون، وهما (الفساد) و(المفسود) حيث أن الأخير هو كل شخص يجوز سلطة ويستعملها إستعمالاً إحتيالياً، و(الفاسد) هو كل من يجوز وسيلة مادية لشراء تلك السلطة، أو بالأحرى شراء قرار بعينه يمكن أن يصدر عن تلك السلطة⁵.

يعرفه تقرير التنمية في العالم عام 1997 على أنه: سوء إستخدام السلطة العامة لتحقيق مكاسب خاصة⁶. وتعرفه منظمة الشفافية الدولية على أنه " سوء إستعمال الوظيفة في القطاع العام من أجل تحقيق مكاسب شخصية"⁷

بالرغم من أن تعريف الفساد بهذا الشكل يسلط الضوء على أداء المسؤولين السياسيين وموظفي الدولة والقطاع العام دون ذكر فساد الشركات الخاصة ورجال الأعمال مما أدى ببعض المراقبين إلى إنتقاد تعريف الفساد بهذا الشكل، وفسروا ذلك فساد المسؤولين والسياسيين عامة يحدث في مجالات التماس بين القطاع العام والقطاع الخاص، كما أنه ينطوي بالضرورة على مشاركة طرفين، فمثله مثل أي خدمة أو سلعة يخضع لقوى العرض والطلب، والقطاع الخاص في الغالب يكون هو الجهة الطالبة، بينما يكون القطاع العام هو الجهة العارضة في الكثير من الأحيان، حيث تندرج جميع ممارسات الإستغلال السيئ للوظيفة الحكومية أو الخاصة إذا تعلق الأمر بالشركات الكبرى، ومن ذلك (العمولات، الرشوة، النهب الضريبي، تهريب الأموال، الغش الجمركي، إفشاء أسرار العقود والصفقات، الوساطة أو المحسوبية في الوظائف العامة)⁸.

وتتلخص اهم خصائص الفساد فيما يلي:⁹

- سري وسريع الإنتشار وسريته تستمد من أدواته؛
- تباين الأساليب والوسائل التي يستتر الفساد بها تبعاً للجهة التي تمارسه؛
- إستغلال للسلطة بحرق وانتهاك الواجب والمسؤولية وخيانة الثقة والأمانة لتحقيق المصلحة الخاصة والإضرار بالمصلحة العامة¹⁰؛
- ينمو ويتشعب بتفاعله مع الظروف والمتغيرات المحيطة؛
- إختلاف أنماط الفساد وأدواته بإختلاف الجهات التي تتعامل به والمجالات التي يمارس فيها.
- أخطر ممارسات الفساد تتم عبر وسطاء مجهولين.
- أن ممارسات الفساد يتم التخطيط لها من قبل متمرسين ومحترفين مما يجعل كشفها غاية في الصعوبة.
- ظاهرة دولية سهلة الإنتشار عبر الحدود، وينتشر في كافة المجتمعات المتقدمة والنامية.

2-2- أسباب إنتشار الفساد

يحدث في خطوط التماس بين القطاع العام والقطاع الخاص، فحوافز الرشوة تتولد بمجرد وجود مسؤول يضع مصالحه الشخصية في المقدمة وفي نفس الوقت تتوفر لديه سلطة توزيع منفعة أو تكلفة ما على القطاع الخاص. ويمكن تلخيص أسباب إنتشار الفساد في:¹¹

- أسباب سيكولوجية: وهي تلعب شخصية الفرد وطباعه وما جبل عليه دوراً أساسياً في سلوكياته، وتوفر عقد النقص أرضية خصبة ومناخاً صالحاً للفساد؛
- أسباب سياسية: ويقصد من ذلك غياب الحريات العامة، وتحجيم دور منظمات المجتمع المدني، وضعف الإعلام والرقابة؛
- الأسباب الإقتصادية: يقصد بها ضعف الإستثمار، وهروب رؤوس الأموال إلى الخارج، وتدني مستوى الدخل وبالتالي تدني المستوى المعيشي، مع قلة فرص العمل وزيادة مستويات البطالة؛
- الأسباب الإجتماعية: الناجمة عن آثار الحروب ونتائجها، والتدخلات الخارجية، وعدم الاستقرار والفقر، وتدني مستويات التعليم؛

- الأسباب التنظيمية والإدارية: وتشمل الإجراءات البيروقراطية وغموض التشريعات وتعددتها؛
- الأسباب القانونية: الناتجة عن ضعف القوانين والنصوص التشريعية في ردع الفساد الإداري والمالي.

2-3- آثار الفساد:

لقد اختلفت النظريات الاقتصادية في دراستها لأثار الفساد على البلدان النامية تحديدا، حيث أشارت بعض الدراسات أن هناك بعض الأثار الإيجابية للفساد¹²، وأطلق أصحاب هذا الطرح على نظريتهم إسم " نظرية الفساد المنتج" أو " النظرية البنيوية" وتشير النظرية إلى ضرورة وجود قدر من الفساد في المجتمعات المتخلفة لتذليل بعض الصعاب والمعوقات الإدارية حتى تخرج بعض القرارات والمشروعات للنور وإلى حيز التنفيذ، ويجذب هؤلاء وجود قدر من الفساد لسببين أساسيين:

- يمثل علاوة (عمولة) للموظف الذي أنجز مهمة ما، والرشوة التي تحصل عليها تدفعه إلى العمل أكثر.
- دفع عمولة (رشوة) من طرف المقاولين تجنبهم الإجراءات البيروقراطية، فالفساد وسيلة لتجاوز القوانين التقليدية والتنظيم البيروقراطي الذي يعوق التقدم الاقتصادي في الدول النامية.

إلا انه حتى ولو تحققت بعض الأثار الإيجابية الهامشية للفساد، فهو يبقى يؤثر سلبا على الفرد والمجتمع وإستقرار النظام الإقتصادي والإجتماعي ككل، فمن المنظور الإقتصادي البحث، يعد الفساد هدرا للموارد التي تتسم بالندرة، خاصة في البلدان النامية. ومن المنظور التنموي، يعطل الفساد فرص التراكم الإستثماري المنتج في الأصول البشرية والمادية ويقوي من قيم وسلوك الريح السريع من خلال إستغلال المناصب والنفوذ بدلا من العمل المنتج المحقق للمصلحة العامة¹³. حيث يعتبر الفساد أكبر معوق للتنمية وهو المسئول الأول عن تردي الأوضاع الإقتصادية والإجتماعية والسياسية، فهو يؤدي إلى استنزاف الموارد ووقوع إختلالات في البنى الأساسية التي تركز عليها عملية التنمية، وتختلف أثار الفساد في البلدان المتقدمة والبلدان النامية. وتمثل أثار الفساد في¹⁴:

- القضاء على هيئة القانون؛
- إتهيار شديد في البيئة الإجتماعية والثقافية؛
- إتهيار النسيج الأخلاقي؛
- إزدياد وتنامي ظاهرة الفقر، حيث يعد الفساد أكبر مسبب للفقر بسبب العلاقة العكسية بين الفساد والنمو التنموية الاقتصادية؛
- يؤثر الفساد تأثيرا سلبيا على المبادلات الدولية، فالفساد يقلل من حالة عدم التأكد ويؤدي إلى إرتفاع التكاليف للشركات، فهو يفسد السوق ويجعل المنافسة غير عادلة؛
- يؤثر الفساد على الموازنات الخاصة بالخدمات الأساسية مثل الصحة والتعليم، حيث يتم تخصيص إعتمادات مالية صغيرة لمثل هذه الخدمات (إلا أن هذه الخدمات الأساسية لا تخلوا من الفساد)¹⁵، فيتم توجيه الإنفاق بشكل كبير نحو مجالات الإستثمار المفتوحة للرشوة؛
- إشاعة روح اليأس بين أبناء المجتمع خاصة إذا علمنا أن خبراء علم الاجتماع يؤكدون على أنه كلما ضعف الأمل، انخفضت المبادرة وعندما تنخفض المبادرة يقل الجهد، وعندها يقل الإنجاز وبدون الإنجاز يتوارث الناس الإحباط واليأس جيلا بعد جيل؛
- الفساد يعيق أكثر ما يعيق تطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وهي المؤسسات المعول عليها في الإقتصاديات المعاصرة.

2-4- طرق مكافحة الفساد:

إن مسألة مكافحة الفساد ليست بالمسألة البسيطة التي يمكن وضع حلول لها بسرعة، بل إنها تتطلب تكاثف جهود كل القطاعات المجتمعية في الدولة (الحكومة والتنظيم التشريعي والقضاء، المجتمع المدني، القطاع الخاص)، ولا يمكن تحقيق نتائجها بصورة فورية بل يجب التخطيط للمدى المتوسط والبعيد لمواجهة منتظمة ومتدرجة لهذه الظاهرة، وكل هذا يقتضي خلق بيئة للنزاهة بما فيها الشفافية والمساءلة، وتعزيز مجموعة من المفاهيم والنظم التي تكون عناصر أساسية لهذه الإستراتيجية، وتتمثل أهم أسس محاربة الفساد وإصلاح الدولة فيما يلي¹⁶:

- **المحاسبة:** وهي خضوع الذين يتولون المناصب العاملة للمساءلة القانونية والإدارية والأخلاقية إزاء قراراتهم وأعمالهم، وتتمثل ذلك بمسؤولية من يشغلون الوظائف العامة أمام مسؤوليهم المباشرين، وهكذا حتى قمة الهرم في المؤسسة أي الوزراء ومن هم في مراتبهم حتى هؤلاء يكونون مسؤولين بدورهم أمام الهيئات الرقابية المختلفة القائمة في النظام السياسي وفي مقدمتها البرلمان الذي يتولى الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية
- **المتابعة القانونية:** أي مطابقة تصرفات الأفراد مع بنود القانون في الأعمال التي يقومون بها، وإذا ثبت وجود تجاوز للقانون تتم محاسبتهم وفق ما ينص عليه القانون لدى الجهات القضائية.
- **المتابعة الإدارية:** أي تعرض الأفراد العاملين في مؤسسة حكومية للفحص والمتابعة والتقييم المستمر من قبل الأفراد الأعلى منهم درجة في سلم الهرم الوظيفي للمؤسسة أو الوزارة.
- **المتابعة الأخلاقية:** وتعني مقارنة الأعمال التي يقوم بها الشخص مع القيم الأخلاقية التي يجب الالتزام بها مثل: الأمانة في العمل، والصدق في القول، والعدالة في المعاملة، وغير ذلك من الصفات. وعند ثبوت تجاوز أحد هذه الصفات الأخلاقية للشخص في عمله تتم مساءلته ومحاسبته من قبل الجهات المسؤولة عنه.
- **المساءلة:** وتعني ضرورة تقديم الأشخاص المسؤولين والذين تم تعيينهم أو انتخابهم تقارير دورية، أي مستمرة وفي فترات زمنية يتم الاتفاق عليها، حول سير العمل في المؤسسة أو الوزارة، وبشكل تفصيلي، يوضح الإيجابيات والسلبيات في العمل والصعوبات التي يواجهونها.
- **تعزيز مفهوم النزاهة:** هي منظومة القيم المتعلقة بالصدق والأمانة والإخلاص في العمل، وحرص الموظف العام على عدم تلقي مقابل مالي (رشوة) من مصدر خارجي، ويرتبط مفهوم النزاهة بمفهوم الشفافية الذي يتعلق بوضوح الأنظمة والإجراءات داخل المؤسسة وفي العلاقة بينها وبين المواطنين أو مؤسسات القطاع الخاص المنتفعين من خدماتها وعلنية الإجراءات والغايات والأهداف في عمل المؤسسات العامة.
- **الإفصاح عن المعلومات:** وتعزيز حق المواطن في الحصول على المعلومات اللازمة عن أعمال الإدارات العامة وعن الإجراءات وآليات تقديم الخدمة إلى المواطنين حتى لا تبقى هذه المعلومات وسيلة من وسائل الاستغلال لهؤلاء المواطنين.
- **خلق الوعي العام بمكافحة الفساد:** ويتطلب بناء تحالف وطني شامل لمواجهة الفساد ورفع الوعي لدى الجمهور بمخاطر الفساد ونتائجه المدمرة على المجتمع وآليات مواجهته حتى يتم تجنيد أكبر شريحة ممكنة من الجمهور لدعم جهود مكافحة الفساد.
- **تعزيز المحاسبة الأفقية:** إلى الحد الذي لا تعود القوة في يد سلطة واحدة ويصبح كل من يشغل منصبا عاما مسؤولا عن عمله على نحو منفصل في حلقة متصلة، بحيث يقوم كل طرف من أطرافها بدور الحارس والمحروس والمراقب والرقيب، ويعني ذلك

وضع نظام جديد يقوم على تعدد هيئات الرقابة والمحاسبة (البرلمان، هيئة الرقابة العامة، وسائل الإعلام الحرة، المحاكم، المدققون العامون، النقابات المهنية...) التي تحول دون إساءة استعمال السلطة.

- **دعم وتعزيز دور هيئات الرقابة العامة:** التي تشرف على أعمال الحكومة والوزراء، واستحداث مؤسسات رقابية لهذا الغرض تنظر في شكاوى المواطنين ضد الجهات الحكومية والموظفين المسؤولين في حالة وجود سوء استخدام للسلطة لأغراض ومصالح خاصة، وغياب الوضوح في الإجراءات وخطوات ممارسة الوظيفة العامة.
- **صياغة القوانين التي تحارب الفساد بجميع مستوياته:** مثل القانون الذي يوضح المصادر الحقيقية للحصول على الأموال من قبل المسؤولين (الذمة المالية)، والقانون الذي يحاسب الأفراد الذين يحصلون على أموال لا يستحقونها من مصادر مشبوهة تتعلق بالفساد، وقانون حرية الوصول إلى المعلومات من خلال السماح للمواطنين والصحافة بالإطلاع على المعلومات الخاصة بعمل المؤسسات العامة وعلى تلك المعلومات المتعلقة بارتكاب جرائم الفساد واستغلال المناصب العامة من أجل مصالح شخصية، وتشديد الأحكام الرادعة التي تساعد على مكافحة أشكال الفساد كالرشوة والمحسوبية واستغلال الوظائف العامة من أجل مصالح شخصية.

3- العلاقة بين العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية والفساد المالي

إن جودة المراجعة الخارجية لها أثر فعال في الحد من الفساد المالي لما لها من تأثيرات واضحة في جودة الخدمات التي تقدمها فضلا عن ذلك فإنها تعد أداة تساعد في تطوير المهنة ومزاوتها وفي ظل التطورات الحاصلة في جميع مرافق الحياة وخصوصا التطورات الواضحة التي حدثت في أهداف عملية المراجعة ومضامينها مما شجع نواحي قصور عديدة وانتقادات كبيرة لمصداقية الخدمات التي تقدمها هذه المهنة للمجتمع، لذا بادرت العديد من الجهات ذات العلاقة بوضع معايير وضوابط رقابية على جودة المراجعة للوصول إلى تقديم خدمات مهنية تتصف بأعلى درجة من الكفاءة والفعالية مما ينعكس على رفع ثقة مستخدمي القوائم المالية ومن جانب آخر يرفع مستوى المهنيين من المحاسبين والمراجعين لغرض إكتشاف حالات الفساد المالي والحد منه. حيث أن لجودة المراجعة الخارجية أثر في الحد من الفساد المالي إذ ان عمليات المراجعة تتعرض إلى مخاطر ينبغي مراعاتها عند القيام بعملية المراجعة سواء كانت مراجعة مالية أو مراجعة الأداء أو لأغراض خاصة.

ويكن القول بأن هناك عوامل ترتبط بعلاقة طردية (إيجابية) مع جودة المراجعة الخارجية وعوامل أخرى ترتبط بعلاقة عكسية (سلبية) معها، وبالتالي زيادة العوامل التي ترتبط إيجابا بجودة المراجعة الخارجية سوف تقلل من حالات الفساد والعكس والشكل التالي وضع هذه العلاقة

الشكل رقم 01:

العلاقة بين العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية والفساد المالي



المصدر: من إعداد فريق البحث

1-3- العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة:

توجد العديد من الدراسات التي سعت إلى تحديد العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية والتي ترتبط إرتباطا وثيقا بمكتب المراجعة نذكر أهمها:

أولا: حجم مكتب أو شركة المراجعة وسمعتها

هناك دراسات إهتمت بعامل حجم مكتب المراجعة وتأثيره على جودة المراجعة الخارجية، فمكاتب المراجعة الكبيرة ينظر لها على أنها أكثر مصداقية وتقدم مراجعة ذات جودة عالية على التي تقدمها مكاتب أخرى صغيرة¹⁷، على أساس أن تسعير خدمات المراجعة خاضع لساعات العمل اللازمة لإنهائها بالإضافة إلى كفاءة الفريق وعدة عوامل أخرى، وهناك العديد من المعايير المستخدمة في تصنيف مكاتب المراجعة منها على سبيل المثال:

- عدد الشركاء
 - عدد العاملين بالمكتب
 - عدد العملاء
 - سمعة مكتب المراجعة
 - انتماء مكتب المراجعة إلى مكاتب المراجعة العالمية الكبرى.
- تشير أغلب الدراسات إلى التأثير الإيجابي لحجم مكتب المراجعة على جودة الأداء المهني، وذلك من وجهة نظر العميل، حيث تمحورت هذه الدراسات حول النقاط التالية:¹⁸

- العلاقة الإيجابية الموجودة بين حجم مكتب المراجعة وجودة الأداء المهني للمراجعة، والأسباب التي تدفع العملاء للاتجاه إلى خدمات مكاتب المراجعة الكبرى.
- تقديم مكاتب المراجعة لخدمات غير المراجعة لنفس عملاء المراجعة، وتأثيره على جودة المراجعة.
- المنافسة بين مكاتب المراجعة وتأثيرها على جودة المراجعة، من حيث الضغوط على العاملين، والضغوط التنافسية على أتعاب المراجعة بين المكاتب.
- التركيز على سمعة مكاتب المراجعة الكبرى، حيث تعتبر سمعة مكتب المراجعة ممثلا لشهرته كإحدى الأصول المعنوية للمكتب، والتي تعتبر حصيلة الممارسة المهنية والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية. وتعتبر سمعة مكتب المراجعة علامة التميز لاسم المكتب بين الحاليين والمحتملين، على تقديمه لخدمات ذات جودة مميزة.

ثانيا: القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة

لقد زادت عدد القضايا المرفوعة ضد مراجعي الحسابات خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين من قبل المجتمع المالي، بسبب ما أصابهم من أضرار مادية ناتجة عن إهمال وتقصير مراجعي الحسابات في أدائهم لواجبهم المهني، حيث أن مهنة المراجعة الخارجية ترتبط إرتباطا وثيقا بنوعية الخدمات التي تقدمها للعملاء والمستفيدين من هذه المراجعة¹⁹، حيث يرجع سبب فضل المراجعة لعدة عوامل مرتبطة بالمكتب والعميل معا منها:

- ضعف أنظمة الرقابة الداخلية لشركة العميل مع إهمال المراجع دراسة هذه الأنظمة للتأكد من قوتها؛
- ضعف أو غياب لجان المراجعة في هيكل شركة العميل؛

- الفشل في إعداد تقرير المراجعة وإبداء الرأي، حيث يفشل المراجع في تعديل تقريره أو إصدار تقرير بتحفظ، في الظروف الملائمة؛

حيث تتفق جملة من الدراسات على أن الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة تعتبر إحدى العوامل المهمة المؤثرة على جودة المراجعة وأن هناك علاقة عكسية بين الدعاوى القضائية وجودة المراجعة، حيث أنه كلما زادت جودة المراجعة كلما قل احتمال فشل عملية المراجعة، وبالتالي يقل احتمال رفع القضايا ضد المراجع، والعكس صحيح.²⁰

ثالثاً: المنافسة بين مكاتب المراجعة:

توضح النظرية الاقتصادية العلاقة الايجابية بين المنافسة وجودة المنتجات والخدمات، إلا أن أغلب الدراسات المدعومة بنتائج عملية تشير إلى العلاقة العكسية بين جودة المراجعة وحدة المنافسة في سوق المراجعة، في ظل البيئة الحالية لسوق المراجعة وإحتكار مكاتب المراجعة العالمية الكبيرة للحصة الكبرى من سوق المراجعة، حيث أن المميزات التي يوفرها حجم مكاتب المراجعة لشبكة الفروع التابعة لها، من التقليل من مخاطر المراجعة والمتمثلة أساساً في الموارد المالية لمواجهة الدعاوى القضائية بالدرجة الأولى، كما أن مكاتب المراجعة الصغيرة تخضع لحدة المنافسة في ظل هذا الإحتكار لسوق المراجعة، وبالتالي فالإشكالية المطروحة هي وضع المراجع في موقف المفاضلة بين جودة المراجعة والتخفيض من تكاليفها، من أجل مواجهة هذه المنافسة والانخفاض في الأتعاب، من حيث التخفيض من ساعات العمل المخصصة لمهمة المراجعة، ومجمل الأعمال اللازمة لإتمام مهمة المراجعة، وما لهذا من تأثير سلبي على جودتها.²¹

رابعاً: التخصص في القطاع

الخبرة والتخصص في مراجعة نشاط معين من ضمن العناصر التي تمثل جودة خدمات المراجعة، فالتخصص في النشاط هو طول البقاء في موقع معين الأداء مهام معينة، أما الخبرة فتمثل المعرفة والقدرة التي يتم اكتسابها عن طريق الممارسة العملية، فإذا كان المراجع ذا خبرة ومتخصص في نشاط معين، فهناك احتمال كبير أن تكون جودة الخدمات التي يقدمها عالية، وبالتالي يمكن للعملاء الإستدلال على جودة خدمات المراجعة قبل التعاقد مع المراجع من خلال التعرف على خبرة المراجع وتخصصه في مراجعة نشاط معين، حيث هناك العديد من الدراسات التي تبين الدور الإيجابي الذي يؤديه تخصص المراجع في مراجعة نشاط معين في تحسين جودة المراجعة من خلال زيادة الكفاءة المهنية للمراجع في التخطيط لعمليات المراجعة بدرجة عالية من الجودة، وتحسين دقة تقدير المراجع لمخاطر المراجعة بمختلف أنواعها، وزيادة قدرة المراجع على اكتشاف حالات الغش والإحتيال المالي، وزيادة قدرة المراجع من الحد من ممارسات إدارة الأرباح التي قد تمارس من قبل إدارة المنشآت محل المراجعة.²²

وبالتالي وجود علاقة عكسية بين استراتيجية التخصص القطاعي في مهنة المراجعة وقيام منشأة الأعمال بإصدار تقارير مالية مضلل²³

خامساً: الأتعاب

ت خضع أتعاب المراجعة أو مكتب المراجعة للتنافسية الحرة في السوق وبالتالي فإن قبول المراجع بأتعاب أقل من منافسيه هو أمر وارد ولا يتعارض مع أخلاقيات المهنة، شريطة أن لا يؤثر ذلك على كفاءة الأداء ومدى الإلتزام بمتطلبات وشروط إتفاقية المراجعة مع العميل والخدمات التي سيتم تقديمها، والوقت المخصص و الكافي لأداء المهمة، أي أن أهم العوامل المحددة لأتعاب المراجع هي التنافسية وحجم العمل.

انطلاقاً من أنواع الأتعاب التي يستحصل عليها المراجع : ثابتة (محددة مسبقاً)، متغيرة (حسب ظروف عملية المراجعة) ومشروطة (بناء على تحقق شرط مستقبلي) أدت إلى تضارب في نتائج الدراسات التي تناولت العلاقة بين أتعاب المراجع وجودة المراجعة، فبعض الدراسات أكدت على أن العلاقة طردية، حيث تؤكد هذه الدراسات على أن الأتعاب المنخفضة تعد أحد أسباب ضعف جودة المراجعة، حيث هناك علاقة إيجابية بين جانب العرض لجودة المراجعة أتعاب المراجع وعلاقة عكسية بين جانب الطلب لجودة المراجعة

وأتعاب المراجع. فالمكاتب الكبيرة تطلب أتعاب أكبر لأنها تستغرق ساعات أكثر لأن جودتها أعلى لأنها تحتوي على فريق من المراجعين ذو الكفاءة العالية وبالتالي تزداد جودة المراجعة. أما الدراسات التي توصلت إلى ان العلاقة عكسية بين أتعاب المراجع وجودة المراجعة نظرا لأن المراجع لا يستطيع تقدير حجم العمل المطلوب بدقة وبالتالي تكون هناك مساومة على الأتعاب مما يؤثر على استقلالية المراجع الخارجي وبالتالي على جدوة المراجعة.²⁴

سادسا: مدة ارتباط مكتب المراجعة بالمنشأة محل المراجعة

يقصد بمدة ارتباط مكتب المراجعة بالمنشأة محل المراجعة عدد السنوات التي يقوم المكتب خلالها بمراجعة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، ونظرا لأهمية هذا العامل فقد نال اهتماما كبيرا من قبل العديد من الباحثين، وتوصلت دراساتهم إلى نتائج متضاربة بخصوص اثر هذا العامل على جودة المراجعة، فمنهم من توصل أن زيادة مدة ارتباط المراجع بالعميل تحسن من جودة المراجعة نظرا لزيادة خبرة المراجع بالمنشأة محل المراجعة، في حين توصل البعض الآخر إلى العكس. وأن سبب ذلك الثقة والرضا الذي ينشأ بين المراجع والعميل، مما يؤدي إلى التقليل من إجراءات المراجعة، وبالتالي عدم اكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية.

سابعا: الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها

تضفي معايير المراجعة المتعارف عليها الثقة في القوائم المالية التي تمت مراجعتها، وقد صدرت أول نشر لمعايير المراجعة المتعارف عليها عام 1992 من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والتي تضمنت عشر معايير مقسمة إلى ثلاث مجموعات هي المعايير العامة (معايير شخصية ترتبط بالمراجع ذاته)، معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير. وقد أكدت العديد من الدراسات العلاقة الإيجابية بين الإلتزام بمعايير المراجعة وجودة المراجعة الخارجية فهي خاصة رئيسية من خصائص جودة الخدمات في سوق المراجعة بل وتعتبر بمثابة الحد الأدنى لجودة المراجعة²⁵

ثامنا: قبول عميل جديد

إن قرار قبول عميل جديد أو- الاستمرار مع عميل حالي يعتبر خطوة تمهيدية مهمة لتخطيط عملية المراجعة وقرار مؤثر على تقدير خطر المراجعة، ويشمل تقييم العملاء المحتملين لغرض الموافقة على إعتمادهم كعملاء جدد تقييم سمعتهم وقدرتهم التنافسية وقدرتهم على الاستمرار²⁶، وتتضمن إجراءات التقييم:

- التواصل مع مكتب المراجعة السابق،

- الإطلاع على تقارير المراجعة السابقة؛

- تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية لدى العميل؛

- تقييم سمعة ونزاهة كل من الملاك والمدراء واولئك المكلفين بالرقابة،

- هوية الأطراف ذوي العلاقة وسمعتهم في قطاع الأعمال،

- تأكد مكتب المراجعة من استقلاليته؛

- وقدرته على أداء مهمة المراجعة وفق المتطلبات المهنية والأخلاقية

أما تقييم العملاء الحاليين لغرض الموافقة على استمرارية التعامل معهم فيشمل تقييم العلاقة معهم في الفترة السابقة والمستجدات المؤثرة على تلك العلاقة، وتتضمن الإجراءات تقييم

- سمعة ونزاهة كل من الملاك والمدراء والمكلفين بالرقابة؛

- فعالية نظام الرقابة الداخلية؛

- قدرة مكتب المراجعة على الاحتفاظ باستقلاليتهم ومقاومة ضغوط الأطراف ذات العلاقة؛
 - قدرته على الاستمرارية في أداء مهمة المراجعة وفق المتطلبات المهنية والأخلاقية؛
 - عدم تعارض استمرارية العلاقة مع التغيير الإلزامي للمراجع المنصوص في القانون
- نصت الفقرة 26 من المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (1) على ضرورة وضع مكتب المراجعة لسياسات وإجراءات لقبول واستمرار العلاقات مع العملاء مصممة لتزويده بتأكيد معقول على أنه مؤهل لأداء العملية؛ قادر على الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي؛ وأنه أخذ بعين الاعتبار نزاهة العميل ولا يملك معلومات قد تقوده إلى الاستنتاج بعكس ذلك.
- وأكدت العديد من الدراسات أن وضع سياسات وإجراءات لقبول مهمة المراجعة يعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، وأن هناك علاقة إيجابية بينهما

3-2- العوامل المرتبطة بفريق المراجعة

توجد العديد من الدراسات التي سعت إلى تحديد العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية والتي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بفريق المراجعة نذكر أهمها:

أولاً: إستقلالية المرجع الخارجي

يعتبر استقلال المراجع من المفاهيم التي تميز مهنة المراجعة عن غيرها من المهن الأخرى، كما أنه حجر الزاوية لمهنة المراجعة و أساس الثقة في المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية .

ويشمل استقلال المراجع على: الحق في الإشراف على مندوبيه و توجيه أعمالهم بدون أي تدخل من المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، و الحرية التامة في اختيار إجراءات وطرق الفحص التي يقوم وبها، بالإضافة إلى حرية التعبير عن الرأي في التقرير الذي يدي به على القوائم المالية بدون خوف من اتخاذ إجراءات انتقادية ضده.

أما عن علاقة استقلال المراجعين بجودة المراجعة، فقد توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين إلى أن استقلال المراجع يعد أحد De Angelo استقلال المراجع و جودة المراجعة، و في هذا الإطار خلصت دراسة الركائز الأساسية لتحقيق جودة المراجعة حيث أن المراجع غير المستقل لا يمكنه التقرير عن الأخطاء و المخالفات المكتشفة. و أوضح أحد الباحثين أن هناك علاقة إيجابية بين استقلال المراجع و جودة المراجعة، و أن جودة المراجعة في مفهومها الشامل لا تتطلب تحقيق الاستقلال بصورة مطلقة حيث أن ذلك يمثل وضعاً مثالياً لا يمكن تحقيقه في الواقع، بل ينبغي الوصول إلى أقصى قدر ممكن في ظل الظروف السائدة.²⁷

ثانياً: المعرفة العلمية والخبرة المهنية لفريق العمل

يقصد بالمعرفة العلمية أن يكون مراجع الحسابات تلقى تكويناً أكاديمياً متخصصاً في المحاسبة و المالية و المراجعة، في الجامعات و المعاهد المتخصصة، وان يكمن متمكناً أيضاً من جوانب أخرى كعلوم الإدارة، الاتصال، العلوم القانونية و عوامل تتعلق بالجانب السلوكي. أما الخبرة المهنية يقصد بها إكتساب مهارة أو حكمة فائقة من خلال المشاهدة او المشاركة في نشاط محدد بذاته، هذه الخبرة التي تختلف من مراجع إلى آخر بحسب قدراته الفطرية ومدة الخدمة والتدريب. وبالتالي فالخبرة المهنية تمكن المراجع من التخطيط والتنفيذ الجيد لعملية المراجعة والتقرير عنها بكفاءة عالية مما ينعكس إيجاباً على جودة المراجعة.

ثالثاً: الإتصال بين فريق المراجعة والعميل

إن التواصل الجيد بين فريق المراجعة والعميل محل المراجعة يساعد في الحصول على أدلة إثبات أكثر مما يدعم إجراءات المراجعة والابتعاد عن عدم الحياد الشخصي للمراجع وبما يساهم في زيادة موثوقية البيانات التي تمت مراجعتها وإخلاء مسؤولية المراجعة تجاه أي عمل غير موضوعي.

رابعاً: الإشراف على فريق المراجعة

فريق المراجعة ينقسم إلى قسمين: قسم من المراجعين ذو مستوى أعلى (مديرون مسؤولون عن عملية المراجعة) ذو خبرة طويلة وكفاءة عالية وعددهم الأقل، وقسم من المراجعين ذو مستوى أقل (المراجعين المساعدين والمتدربين الخاضعين للإشراف) يقومون بعملية المراجعة والعمل الميداني. الإشراف هو توجيه جهود المساعدين المسئولين عن تنفيذ وتحقيق أغراض المراجعة، مع تحديد مدى تنفيذ وتحقيق هذه الأغراض، ويشمل الإشراف على أعمال المراجعة على العناصر التالية إصدار التعليمات للمساعدين، والتعرف بصورة مستمرة على المشكلات المهمة، ومراجعة العمل المؤدى، ومعالجة الاختلافات في الآراء بين أفراد مكتب المراجعة، وتشير العديد من الدراسات إلى بأن الإشراف التوجيه والمتابعة لفريق المراجعة يؤثر بشكل جوهري على جودة المراجعة.

3-3- العوامل المرتبطة بفريق المراجعة

توجد العديد من الدراسات التي سعت إلى تحديد العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية والتي ترتبط إرتباطاً وثيقاً بال منشأة محل المراجعة نذكر أهمها:

أولاً: حجم المنشأة محل المراجعة وتعقد معاملاتها

كلما زاد حجم الشركة وتعقدت عملياتها كلما زاد الفصل بين الملكية والإدارة وزادت تكلفة الوكالة، وبالتالي يفترض أنه كلما زاد حجم الشركة كلما زادت حاجتها إلى خدمة مراجعة ذات جودة عالية، وذلك لمحاولة طمأنة الملاك والدائنين بأن القوائم المالية تعكس فعلاً المركز المالي السليم للشركة.

حاولت العديد من الدراسات تحديد نوع العلاقة بين جودة المراجعة وحجم الشركة محل المراجعة إلا أنها خرجت بنتائج متناقضة، فبعض الدراسات تؤكد على وجود علاقة إيجابية ودراسات أخرى توصلت إلى أنه لا توجد علاقة بينهما، في حين توجد دراسات تؤكد على وجود علاقة سلبية فكبر حجم الشركة وقوتها المالية قد تجعل العميل يمارس ضغوط على المراجع الخارجي تصل إلى حد التهديد بتغييره ليتجاوز المعايير المهنية

وبالرغم من النتيجة السابقة فأنتنا لا نستطيع إنكار أن عميل المراجعة قد يمارس بعض الضغوط على المراجع لينتهك المعايير المهنية، ولكن المهنة ومحيطها أوجدا نقاط الدفاع المتمثل في: 28

- الفحص الرسمي لنتائج وأوراق المراجعة بواسطة طرف ثالث (مراجعة النظير)؛
- احتمال اشتراك أكثر من مكتب مراجعة في عملية مراجعة واحدة؛
- العقوبات المهنية الناشئة عن عدم الالتزام بالمعايير المهنية؛
- تأثير سمعة المكتب واحتمال فقدده لعدد من العملاء في حالة خضوعه للعميل؛
- التعرض للتقاضى من قبل الغير وما قد ينجم عن ذلك من خسارة؛
- البيئة التنافسية للمهنة والتي أصبحت الجودة هي العامل الحاسم فيها؛
- احتمال وجود لجنة مراجعة لدى العميل تدعم استقلال المراجع.

ثانياً: نظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام رقابة داخلية فعال يعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وذلك من خلال كفاءة إدارة المراجعة الداخلية في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهر في القوائم المالية، ومساعدة المراجع على قبول أو رفض العميل، تحديد مدى وتوقيت إجراءات المراجعة وتحديد أتعابه، كما أكد عملاء المراجعة على أهمية فهم سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية من قبل المراجعين كأحد عناصر منع وقوع الأخطاء والغش التي تحقق جودة المراجعة.

ثالثاً: تعقد مهمة المراجعة

إن تعقد المهمة يعتبر بمثابة مرادف إما لصعوبة المهمة (كمية الطاقة الذهنية المطلوبة التي يجب أن يوليها الفرد لأداء المهمة أو كمية التجهيز البشري لأداء المهمة) أو هيكل المهمة (المدخلات، التجهيز، والمخرجات) ²⁹، ويمكن الإستدلال على درجة تعقد مهمة من خلال: نوع الصناعة، عدد فروع الشركة وتعقد بيئة معالجة البيانات المحاسبية، لقد تناولت بعض الدراسات العلاقة بين تعقد مهام المراجعة لدى العميل وجودة المراجعة، وتوصلت تلك الدراسات إلى أن العلاقة عكسية بين جودة المراجعة وتعقد مهام المراجعة، العراقيل التي تواجهها عملية المراجعة وفهم عمل العميل يعتبران من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في جمهورية التشيك.

الخلاصة

تعتبر عملية المراجعة الضمان الكبير حول مصداقية القوائم المالية، فغالباً ما يكون اكتشاف قضايا الفساد عن طريقها، وهذا في ظل ما يتمتع به المراجع الخارجي من استقلالية وحياد في إبداء رأيه الفني، ويتم ذلك من خلال اعتماد المراجعة على مجموعة من المعايير والضوابط الرقابية على جودة عملية المراجعة للوصول إلى تقديم خدمات مهنية تتصف بأعلى درجة من الكفاءة والفعالية. مما ينعكس على رفع ثقة مستخدمي القوائم المالية ومن جانب آخر يرفع مستوى المهنيين من المحاسبين والمراجعين لغرض اكتشاف حالات الفساد المالي والحد منه.

حيث أن لجودة المراجعة الخارجية أثر في الحد من الفساد المالي إذ ان عمليات المراجعة تتعرض إلى مخاطر ينبغي مراعاتها عند القيام بعملية المراجعة سواء كانت مراجعة مالية أو مراجعة الأداء أو لأغراض خاصة. ويكن القول بأن هناك عوامل ترتبط بعلاقة طردية (إيجابية) مع جودة المراجعة الخارجية منها: حجم المكتب، التخصص في القطاع، استقلالية المراجع الخارجي،.. وعوامل أخرى ترتبط بعلاقة عكسية (سلبية) معه منها: القضايا المرفوعة على مكتب المراجعة، المنافسة في القطاع، تعقد مهام المراجعة...، وهناك عوامل علاقتها متضاربة مع جودة المراجعة حيث قد تكون طردية في حالات وفي حالات أخرى تكون عكسية منها: الأتعاب، حجم الشركة...، وبالتالي زيادة العوامل التي لها علاقة طردية بجودة المراجعة الخارجية سوف تقلل من حالات الفساد المالي، والعكس العوامل التي لها علاقة عكسية مع المراجعة الخارجية تزيد من حالات الفساد المالي.

الهوامش والإحالات

¹ محمود احمد حمودة، مفهوم جودة المراجعة الخارجية وتأثيره على إدارة الأرباح، مجلة المحاسب العربي، العدد الثالث عشر للسنة الأولى، مصر، نوفمبر 2012، ص: 4.

² Arezoo Aghaei Chadegani, Review of studies on audit quality, Islamic Azad university, department of p: 312. 2011, Isfahan, Iran, accounting,

³ عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، جامعة الحديدة، اليمن، 2008، ص: 5.

⁴ معجم لسان العرب، نقلاً عن:

<http://www.lesanarab.com/kalima/%D9%81%D8%B3%D8%A> 2017/01/24

⁵ جورج طرابيشي ثنائي، الديمقراطية والفساد، صحيفة الحياة، العدد 13273، 1999، ص: 20.

⁶ عطا الله خليل، مدخل معتمد لمكافحة الفساد في الوطن العربي (تجربة الأردن) ورقة عمل مقدمة في ندوة " المال العام ومكافحة الفساد الإداري والمالي " تونس،

14-18 ماي 2007. ص: 23

⁷ المرجع السابق، ص 23

⁸ غنية بن حركو وآخرون، إستراتيجية مكافحة الفساد الإداري والمالي في الجزائر، مجلة تنوير، جامعة الجلفة الجزائر، العدد السادس، جوان 2018، ص: 270.

- ⁹ عادل عبد العزيز السن، متطلبات مواجهة المخالفات المالية والإدارية، ورقة عمل مقدمة في الملتقى العربي الأول "تطوير الجهاز الإداري الحكومي"، الإسكندرية، أوت 2008. ص: 12-13
- ¹⁰ ميلود تومي، محمد لمن علون، التدقيق الداخلي كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الدراسات والبحوث الاجتماعية، جامعة الوادي الجزائر، العدد 20 ديسمبر 2016، ص: 211.
- ¹¹ فلاح مبارك بردان، محمد فلاح علي، الفساد المالي والإداري وانعكاسه على التنمية في العراق بعد عام 2003، المجلة الجزائرية للأمن الإنساني، الجزائر، العدد الرابع جويلية 2017، ص: 91.
- ¹² ناجي بن حسين، الفساد: أسبابه، آثاره وإستراتيجيات مكافحته - إشارة لحالة الجزائر - مجلة الإقتصاد والمجتمع، العدد 4، قسنطينة، الجزائر، 2006، ص: 16.
- ¹³ نفس المرجع السابق، ص: 15-16
- ¹⁴ بويريس بيجوفيتش، أراء في الفساد... الأسباب والنتائج، مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE، نقلا عن: <http://www.aman-palestine.org/CombatingCorruption.htm>
- ¹⁵ ناجي بن حسين، مرجع سابق، ص: 20-21.
- ¹⁶ إعتقادا على: - أحمد أبو دية، الفساد: أسبابه وطرق مكافحته، الطبعة 1، منشورات الإئتلاف من اجل النزاهة والمساءلة- أمان، القدس المحتلة، فلسطين، فيفري 2004 نقلا عن:
- <http://www.aman-palestine.org/CombatingCorruption.htm> 2018/02/11
- ناجي بن حسين، مرجع سابق، ص: 24-25.
- ¹⁷ محمد يوسف سالم، العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة (لدراسة تطبيقية على مكاتب المحاسبة والمراجعة بسلطنة عمان)، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، السنة الثامنة، العدد الثاني، جامعة حلوان، 1994، ص: 54.
- ¹⁸ خليدة عايب، محمد يعقوبي، دراسة العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد الثاني، العدد السابع، ديسمبر 2014، ص: 205-206.
- ¹⁹ جربوع يوسف، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الاسلامية، العدد الثاني، فلسطين، 2004، ص: 368.
- ²⁰ خليدة عايب، محمد يعقوبي، مرجع سبق ذكره ص: 207.
- ²¹ نفس المرجع السابق ص: 2011.
- ²² صلاح ميلود خلاط، أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة (دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين في مدينة طرابلس)، مجلة جامعة صبراته العلمية، العدد الرابع، ديسمبر 2018، ص: 08-14
- ²³ عبد السلام سليمان قاسم هلال، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في جمهورية اليمن (دراسة ميدانية -نظرية)، رسالة ماجستير، كلية التجارة جامعة أسيوط مصر، ص: 17..
- نفس المرجع السابق ص: 32-33²⁴
- نفس المرجع السابق ص: 18²⁵
- ²⁶ خالد علي أنديه، محمد البشير غيث، جودة المراجعة: دراسة ميدانية لتأثير عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة من منظور مراجعي الحسابات، مجلة المعرفة، العدد الرابع، كلية العلوم الإدارية والمالية جامعة الزيتونة تونس، سبتمبر 2016، ص: 17
- نفس المرجع السابق ص: 27²⁷
- عبد السلام سليمان قاسم هلال، مرجع سبق ذكره، ص: 35²⁸
- عبد السلام سليمان قاسم هلال، مرجع سبق ذكره، ص: 37²⁹