

مجالات تطوير جودة أداء مكاتب التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الأردنية

Fields Of Improving The Quality Of The Performance Of External Audit Firms In The Jordanian Business Environment

د. عمران عبد الله عبشو
جامعة طرابلس - ليبيا
كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة

أ.د عبد الرزاق قاسم الشجاده
جامعة الزيتونة الأردنية
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

تصنيف JEL: M42 تاريخ الاستلام: 24/02/2016 تاريخ قبول النشر: 20/05/2016

الملخص:

تتبع أهمية هذه الدراسة من تناولها لبيئة الأعمال الأردنية التي تشهد مهنة المحاسبة والمراجعة فيها تغيرات كبيرة لمواجهة متطلبات الأنظمة والتشريعات المالية والاقتصادية والتغيرات في بيئة تكنولوجيا المعلومات. هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى تحديد المجالات والتي يمكن من خلالها تحسين جودة التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الأردنية.

أما أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة فهي أن هناك تأثير واضح لمتغيرات الدراسة المتمثلة بوجود نظام للرقابة على جودة الأداء، واستخدام تقنية المعلومات من قبل مكاتب التدقيق الخارجي، وتفعيل المساءلة القانونية على مكاتب التدقيق على تحسين جودة خدمات التدقيق في بيئة الأعمال الأردنية.

أما أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة فهي ضرورة تفعيل وسائل الرقابة على الأداء في مكاتب التدقيق والاعتماد على تقنية المعلومات ونظم المعلومات الحديثة بالإضافة إلى زيادة وعي المدققين بمسؤولياتهم القانونية عند تدقيق أنشطة إطار البيانات وفقاً لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية.

الكلمات المفتاحية: مكاتب المراجعة، جودة الأداء، جودة مكاتب المراجعة، بيئة الأعمال.

Abstract:

The importance of this study addresses to the Jordanian environment which attests accounting and auditing profession where faces significant changes in the financial and economic systems, legislation and changes in the IT environment requirements. This study aimed primarily at identifying fields in which they can improve the quality of external audit in the Jordanian business environment.

The most important conclusions of the study are that There is a clear influence of the variables of the study represented by a system of the control over the quality of performance, including the use of information technology by the external audit firms, furthermore, activating of the legal accountability audit to improve the quality of the auditing in the business environment services offices.

The main recommendations of the study are the need to activate the means of control over the performance of the audit firms, also the reliance on the information technology and the modern information systems in addition to increasing awareness of auditors and their legal responsibilities when checking the activities of the data framework in accordance with the auditing standards and the international confirmation.

Key words: Audit Firms; Quality of the Performance; The Audit Firms Quality; Business Environment.

مقدمة:

شهدت مهنة المحاسبة والتدقيق الخارجي والداخلي تطورا يعكس اهتمام المنظمات المهنية والهيئات العلمية بجودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والتدقيق وبشكل خاص بعد ظهور مفهوم الجودة الشاملة والحاكمة المؤسسية وتطبيقاتها في الفكر الإداري الحديث في المنظمات الصناعية، بدأت المنظمات الخدمية توجه اهتماماتها لموضوع الجودة باعتبارها أداة استراتيجية لتحقيق ميزة تنافسية في سوق الخدمة ووسيلة لتنمية الحصة السوقية وتحسين معدلات الربحية وتحقيق رضا العملاء.

وتعد جودة أداء مكاتب التدقيق مطلب هام لكل الأطراف و المستفيدين من خدمة التدقيق بعد ظهور مشاكل مالية في عدد من منظمات الأعمال على مستوى العالم الأمر الذي ارتبط بمصداقية و جودة عمل المدقق إلا أن عملية تحديد جودة أداء التدقيق الخارجي تعتبر من الأمور الصعبة و ذلك بسبب تعدد الأطراف المستفيدة من هذه الخدمة

حيث ينظر المستفيد لجودة أداء التدقيق في ضوء تلبيةها لرغباته وحاجاته فيما تنظر المؤسسات المهنية إليها في ضوء التزام المدقق بالمعايير المهنية الموضوعية و القواعد المتفق عليها، كما أن هناك العديد من الخصائص و العوامل التي تؤثر في جودة أداء التدقيق و هي عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق و العميل و بعملية التدقيق و بالمنظمات المهنية و بمستخدمي التقارير المالية.

مشكلة البحث وأسئلته:

يعتبر نشاط خدمة التدقيق ذات درجة عالية من الحساسية وذلك لخضوعها لدرجة عالية من الحياد والاستقلالية للمدقق الخارجي وقد طرحت تساؤلات هامة حول مصداقية وجودة تقرير المدقق المستقل عن التقارير المالية للمنظمات وذلك نتيجة انهيار بعض المنظمات العالمية وارتباط هذا الانهيار بأخطاء أو غش تلك المنظمات وذلك إما بسبب مشاركة مكاتب التدقيق بذلك الغش أو عدم قدرتها على كشف الأخطاء والانحرافات. ولقد أفرزت الأزمة المالية العالمية مناخاً يتسم بعدم الثقة في عمل المدققين والقائمين على مكاتب التدقيق بشكل عام، بالإضافة إلى التعديلات التي تم إدخالها على قانون مهنة التدقيق في الأردن رقم 73 لعام 2003. مما سبق فإن مشكلة البحث يمكن بيانها من خلال طرح الأسئلة التالية:

1. هل أن وجود نظام للرقابة المهنية على جودة أداء مكاتب التدقيق في البيئة الأردنية يمكن من تحقيق جودة عمليات التدقيق لديها؟
2. هل يساهم استخدام مكاتب التدقيق في بيئة الأعمال الأردنية لتقنية المعلومات في أنشطتها في تطوير جودة أدائها؟
3. هل أن تطوير وتفعيل المساءلة القانونية يمكن مكاتب التدقيق في بيئة الأعمال الأردنية من تطوير جودة أدائها؟

فروض البحث:

انطلاقاً من عناصر المشكلة التي تم طرحها سابقاً يمكن عرض الفروض التالية:

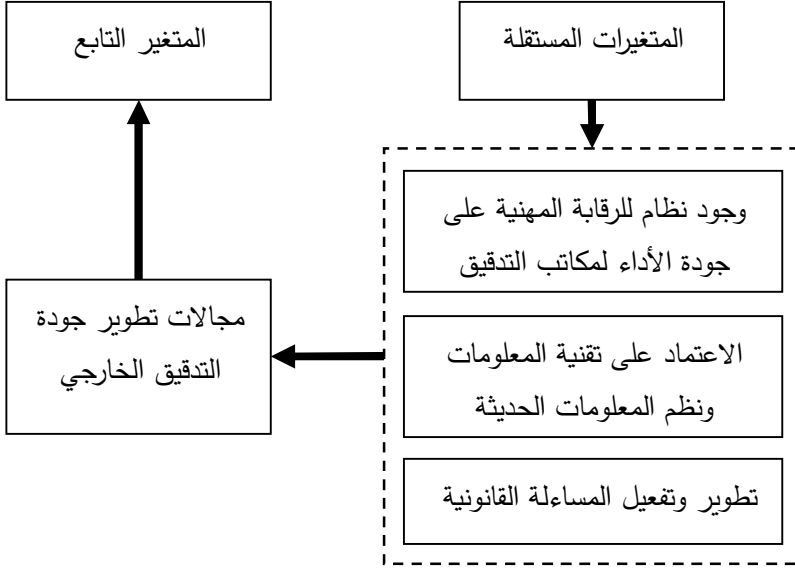
Ha: وجود نظام للرقابة المهنية على جودة أداء مكاتب التدقيق في البيئة الأردنية يمكن من تحقيق جودة أنشطة التدقيق لديها.

Ha: استخدام مكاتب التدقيق في بيئة الأعمال الأردنية لتقنية المعلومات في أنشطتها يساهم في تطوير جودة أدائها.

Ha: أن تطوير و تفعيل المساءلة القانونية يمكن مكاتب التدقيق في بيئة الأعمال الأردنية من تطوير جودة أدائها.

أنموذج الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة وعلى ضوء فروض الدراسة فإن أنموذج الدراسة يتكون من المتغيرات المستقلة والمتغير التابع وفق النموذج التالي:



أهمية البحث:

- تأتي أهمية هذا البحث من خلال تحليل ودراسة ما يلي:
1. تشهد مهنة المحاسبة والتدقيق في بيئة الأعمال الأردنية تغيرات كبيرة لمواجهة متطلبات سوق عمان للأوراق المالية والتشريعات المالية والاقتصادية، وهذا يتطلب تطوير الأداء لمكاتب التدقيق العاملة.
 2. تحليل العوامل التي يمكن من خلالها الارتقاء بمهنة التدقيق في بيئة الأعمال الأردنية في ظل المتغيرات المالية والاقتصادية والتكنولوجية المتجددة.

أهداف البحث:

نهدف من خلال هذه الدراسة تحقيق مايلي:

1. التعرف على ماهية التغيرات التي حصلت في مهنة التدقيق في بيئة الأعمال الأردنية في ظل المتغيرات المالية والاقتصادية والتكنولوجية المتجددة.
2. تحديد المجالات والوسائل التي يمكن من خلالها تحسين جودة التدقيق في بيئة الأعمال الأردنية والخروج بتوصيات من شأنها الارتقاء بمهنة التدقيق.

منهجية البحث:

تم الاعتماد في إعداد هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تقسيم البحث إلى قسمين:

القسم الأول نظري: وذلك بالرجوع إلى الأدبيات والدوريات والكتب لتحقيق الإطار المفاهيمي للبحث.

القسم الثاني عملي: وتتضمن دراسة ميدانية باستخدام نموذج الاستقصاء والمقابلات الشخصية والملاحظات والاستفسارات والإيضاحات. وذلك بمساعدة برنامج (SPSS) الإحصائي.

مجتمع وعينة البحث:

يتمثل مجتمع الدراسة من مدقي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق الرئيسية والكبيرة في بيئة الأعمال الأردنية أما عينة البحث فقط شملت (40) مدققاً للحسابات يعملون في (10) من مكاتب التدقيق المرخصة في مدينة عمان (www.daleelalurdon.com).

الدراسات السابقة:

دراسة (الذنيبات وآخرون 2012م)⁽¹⁾ هدفت إلى اختبار مدى تأثير تعديلات قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003 في جودة المهنة، من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في الأردن، حيث تم تصميم استبانة تشتمل على مجموعة من الأسئلة مكنت الباحثين من الإجابة على مختلف أسئلة البحث.

أظهرت نتائج الدراسة أن التعديلات على قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية سواءً ما يتعلق منها بالمحاسب القانوني أو بتنظيم المهنة نفسها تؤثر في جودة مهنة المحاسبة القانونية بدرجة متوسطة، كما أن هذه التعديلات تساعد في تحقيق أهداف القانون بدرجة متوسطة أيضاً. وبناءً على هذه النتائج فإن الباحثين يقترحون ضرورة التدقيق الفوري لهذه

التعديلات ولجميع مواد القانون بعد الاسترشاد بآراء كافة الفئات ذات العلاقة سواء كانوا محاسبين قانونيين أو أكاديميين أو مستخدمي البيانات المالية.

دراسة (يوسف جربوع -2008) (2) هدفت إلى توضيح مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي في تحسين جودة عملية التدقيق وتعزيز موضوعيته واستقلالته، ولقد بينت نتائج الدراسة أن فكرة التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي تحدث دائما عندما تواجه الشركات المساهمة مشاكل نتيجة لانخفاض قيمة أسهمها في السوق المالي. وإن طول فترة العلاقة التعااقية بين المدقق وعميله سوق تنقص من موضوعيته واستقلاله لذلك لا بد من إلزام مدققي الحسابات بالشركات المساهمة في قطاع غزة لتغيير المدققين لديها بعد خمس سنوات كحد أقصى.

دراسة (النوايسة 2006) (3) هدفت إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، وقد تم تصميم استبانة تتكون من جزأين، وذلك بعد الرجوع إلى الدراسات السابقة ومعايير التدقيق الدولية وقانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003 تكونت العينة النهائية المعتمدة لأغراض البحث والتحليل من (62) مدققاً، تم اختيارهم بطريقة عشوائية من أصل 314 مدققاً. مزاولين للمهنة في الأردن. توصلت الدراسة إلى أن المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق، وأن أكثر ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق، في حين أن أقل ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بعملية تنظيم المكتب. وقد اختتمت الدراسة ببعض التوصيات الموجهة إلى جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين والمدققين أنفسهم بهدف تحسين الأداء.

دراسة (إيمان حسين -حسام العنقري 2006) (4) هدفت إلى التعرف على تأثير انخفاض مستوى أتعاب التدقيق على جودة الأداء المهني، بالإضافة إلى تأثيره على استمرارية المكاتب المهنية وزيادة حدة المنافسة في سوق التدقيق، علاوة على زيادة التجاوزات المهنية. وجاءت نتائج الدراسة الميدانية متضاربة إلى حد كبير. فعلى الرغم من أنها أظهرت عدم وجود تأثير كبير لانخفاض الأتعاب المهنية على جودة الأداء المهني، إلا أنها أظهرت أن هذا الانخفاض يؤدي إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية، وكذلك زيادة حدة المنافسة، وزيادة التجاوزات المهنية. وأوصت الدراسة بضرورة تحديد حد أدنى لأتعاب التدقيق على أن تتولى الهيئة السعودية للمحاسبين

القانونيين وضع الترتيبات اللازمة وضبط عملية الالتزام بها من قبل مكاتب التدقيق، وتعريف العملاء بأهمية المهنة ودورها في المجتمع.

أما دراسة (طارق محمد و أحمد سباعي 2003)⁽⁵⁾ فقد هدفت هذه إلى إجراء دراسة تحليلية للجوانب والزوايا المختلفة لتقييم أو الحكم على جودة عملية التدقيق والتعرف على المنظمات المهنية والجهات ذات الصلة في إصدار إرشادات أو معايير مهنية تتعلق بعملية فحص جودة عملية التدقيق و توصل البحث إلى أن جودة التدقيق هي ضمان قيام المدقق بعمله بما يحقق للأطراف ذات الصلة الأهداف المتوقعة من عملية التدقيق كما وضع إطار شامل للعوامل التي تؤثر في جودة التدقيق وهي خمس مجموعات تشمل عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق وعوامل مرتبطة بالعمل وعوامل مرتبطة بعملية التدقيق وعوامل مرتبطة بالمنظمات المهنية وعوامل مرتبطة بمستخدمي القوائم المالية

وهدف دراسة (إيمان احمد 2001)⁽⁶⁾ إلى إيجاد وسيلة يمكن استخدامها في تقييم جودة أداء التدقيق وذلك من خلال بحث ودراسة خصائص جودة التدقيق التي يمكن أن تستخدم أساسا لتقييم جودة المراجعة وبناء نظام خبرة لتقييم جودة أداء التدقيق وتوصلت الباحثة إلى بناء نظام خبرة احتوى على قواعد منطقية يضم أهم الخصائص والعوامل التي تؤثر في جودة أداء وتوصي بضرورة إعداد الكوادر المؤهلة علميا لاستخدام نظم الخبرة.

كما هدفت دراسة (محمد إسماعيل وأشرف يحيى 2000)⁽⁷⁾ إلى التعرف على مستوى جودة خدمات التدقيق من منظور المستفيدين منها وذلك من خلال معرفة الفرق بين توقعاتهم لهذه الخدمة وإدراكهم الفعلي لها والتعرف على ما إذا كان للخصائص الديموغرافية للمستفيدين تأثير تحديد مستوى جودة الخدمة أم لا .وتوصلت الدراسة إلى ضرورة الاهتمام بالجوانب المتعددة لجودة خدمات التدقيق والمتمثلة: بالجوانب الملموسة: البرامج المستخدمة والتنظيم الجيد للمكتب. والاستجابة وخاصة فيما يتعلق بالاستجابة لطلبات العملاء وتقديم خدمات استشارية والجوانب العاطفية وخاصة فيما يتعلق بالتعامل مع العملاء وتقهم ظروفهم الخاصة. والاعتمادية: وخاصة فيما يتعلق بالالتزام بأخلاقيات وسلوكيات المهنة والمحافظة على قدر مناسب لاستقلال المدقق. والأمان: وذلك من خلال الاهتمام بالمحافظة على أسرار العملاء

في حين هدفت دراسة (محمد بكرى 2000)⁽⁸⁾ إلى تقييم تدقيق الحسابات وذلك من خلال مقارنة توقعات مستقبلي هذه الخدمة بإدراكهم لمستوى الأداء الفعلي لها والكشف

عن مجالات التطابق أو الاختلاف بينهما وتوصلت الدراسة إلى ضرورة الأخذ بعوامل جودة التدقيق كمحاور ارتكاز عند رسم الاستراتيجية الخاصة بتحسين جودة التدقيق.

ومن أهم الدراسات الأجنبية في هذا الصدد: دراسة (McEnroe and Martens) (2001) في أمريكا والتي شملت عينة من البنوك والمدققين ومن أهم النتائج التي توصلت لها وجود فجوة التوقعات وأن لدى المستثمرين توقعاً عالياً للضمان الذي يقدمه المراجعون.

ودراسة (Geiger and Raghunandan 2002) (10) في أمريكا والتي تناولت العلاقة بين طول فترة العقد مع المدقق والمنظمة محل التدقيق وفشل التدقيق ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة وجود علاقة عكسية بين تثبيت المدقق وفشل تقرير التدقيق.

الإطار النظري للدراسة:

أولاً- ماهية جودة التدقيق

إن توفير مقومات الجودة في مهنة التدقيق والتأكد أصبح مطلباً لدى جميع الأطراف التي لها مصلحة مباشرة وغير مباشرة من نتائج مخرجات النشاط التدقيقي، وأصبحت هذه الأطراف تنتظر الحصول على مخرجات من عمل المدقق تتسم بالموضوعية والعدالة وتزيد الثقة في البيانات المالية.

فالإدارة تتوقع من المراجع تقديم الاستشارات والنصائح المتعلقة بعمليات المنظمة وتوضيحات عن نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية المطبق لديها ومعلومات عن المنظمات المنتمية لذات النشاط. (11)

والمستثمرون والمساهمون يتوقعون من المراجع اكتشاف جميع الأخطاء المقصودة وغير المقصودة في التقارير المالية المنشورة للمنظمات محل التدقيق، وجميع المخاطر المحيطة بعمل تلك المنظمات.

ويعود أهم أسباب فشل المراجع في الوصول إلى جودة المراجعة عدم قدرة المراجع في اكتشاف تحريفات مؤثرة في البيانات المالية، وإلى تنوع مستويات الجودة التي تقدمها مكاتب التدقيق وقدرة المدقق على إجراء تقدير سليم لطبيعة وخصائص العمل وأداء إجراءات تدقيق كافية على احتمالات الأخطاء المكتشفة. (12)

ولقد تركزت معظم مفاهيم الجودة حول توفير مجموعة من الصفات والخصائص في المنتج أو الخدمة بما يحقق إرضاء العميل، والتحقق من أن نتائج العمل الفعلية تتطابق مع ما هو مستهدف والذي بدوره يلبي احتياجات العملاء ويحقق رضائهم وتعتبر جودة أداء النشاط التدقيقي مطلب أساسي لكل الأطراف والمستفيدين من خدمة التدقيق، أي الخصائص التي يتميز بها الرأي المهني للمدقق بما يؤدي إلى إشباع احتياجات مستخدمي التقارير المالية وذلك في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة التدقيق. (13)

وانسجاماً مع ما سبق فإن الباحثين يريان أن مفهوم الجودة هو مفهوم متعدد الأبعاد نظراً لتعدد الأطراف الذي تطلب الجودة فإذا تم في البداية تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المالية على أن تقوم المنظمات المهنية بمحاولة ترجمة هذه الاحتياجات إلى معايير قابلة للتنفيذ، ثم تأتي ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية عند تنفيذ عملية التدقيق وذلك من خلال التخطيط الجيد ووضع البرامج و الموازنات و الإشراف على تنفيذها و إلزام فريق العمل بالتقيد بها وسوف ينتج عما سبق تقليل مخاطر عدم الكشف عن الأخطاء و المخالفات الجوهرية التي توجد بالتقارير المالية

وعلى هذا يمكن القول بأن جودة التدقيق هي ضمان قيام المدقق بعمله بما يحقق لأطراف ذات الصلة مثل مستخدمي التقارير المالية ومكاتب التدقيق والمنظمات المهنية والأجهزة الحكومية والمنظمة محل التدقيق الأهداف المتوقعة من عملية التدقيق.

ثانياً - الخصائص والعوامل التي تؤثر في جودة التدقيق:

تناولت الدراسات السابقة جودة التدقيق من نواحي متعددة فتوصلت إلى أنها تتأثر بالعديد من العوامل فبعضها يعود لعوامل يختص بها مكتب التدقيق وبعضها بفريق عمل التدقيق (14) وبعضها الآخر يتعلق ببيئة الأعمال الخارجية (المنظمات المهنية ومستخدمي التقارير المالية) وبشكل عام فإن مهنة التدقيق تتأثر بما يلي: (15)

- أتعاب التدقيق والخدمات الاستشارية الضريبية والمالية والإدارية للعملاء.
- حجم مكتب التدقيق، سمعة وشهرة مكتب التدقيق، استمرارية المدقق في العمل لدى العميل، القضايا المهنية المرفوعة ضد مكتب التدقيق، الخبرة المهنية لمكتب التدقيق، المنافسة بين مكاتب التدقيق.
- وجود لجان التدقيق بالمنظمة محل التدقيق.

- توافر نظام للرقابة على جودة الأداء بمكتب التدقيق، عدد الساعات التي أمضاها المدقق لإتمام عملية التدقيق (الاتصال الجيد)، حجم المنظمة محل التدقيق وقوة مركزها المالي.

ثالثاً - مجالات تطوير جودة التدقيق الخارجية في بيئة الأعمال الأردنية.

في ضوء التغيرات في بيئة الأعمال الأردنية والمنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق العالمية فإن من أهم مجالات طرق تحسين وتطوير جودة التدقيق الخارجي.

1-وجود نظام للرقابة على جودة الأداء. (16)

تقسم آليات الرقابة على جودة التدقيق إلى قسمين رئيسيين:

- عمليات تأكيد الجودة:

حيث يشير مصطلح تأكيد الجودة إلى إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على الجودة والتي يقوم بها مكتب التدقيق بنفسه

- عمليات رقابة الجودة:

ويشير مصطلح رقابة الجودة على الفحص الخارجي للجودة من قبل جهة خارجية محايدة لتقرير مدى التزام المكتب بنظام رقابة الجودة ولقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين برنامج أطلق عليه برنامج الفحص المتعمق (Peer Review Program) و يلزم هذا البرنامج مكاتب التدقيق بتسجيل لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب التدقيق حيث تقوم هذه اللجنة بفحص و تقييم نظام رقابة الجودة و من ثم إصدار تقرير بنتيجة هذا الفحص ،ولقد حددت لجنة معايير رقابة الجودة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين عناصر ومتطلبات رقابة الجودة و المتمثلة بالجدول التالي:(17)

الجدول رقم (1) عناصر ومتطلبات رقابة الجودة

عناصر رقابة الجودة	المتطلبات
-الاستقلالية - الأمانة الموضوعية	يجب على المدققين أن يحافظوا على استقلالهم سواء من حيث الجوهر أو المظهر وأن يؤديوا مهامهم المهنية بأمانة، وأن يحافظوا على الموضوعية في أداء مسؤوليتهم
إدارة الأفراد	يجب تصميم السياسات والإجراءات لكي تعطي تأكيدا بأن: - جميع الأشخاص الجدد مؤهلين لأداء أعمالهم بكفاءة - يتم إسناد العمل إلى أشخاص مدربين ويمتلكون المهارة اللازمة

- يجب على جميع الأفراد الالتحاق ببرامج التعليم المهني المستمر وأنشطة التطوير المهني حتى يتمكنوا من القيام بالأعمال الموكلة إليهم	
يجب تصميم السياسات والإجراءات التي تقرر ما إذا كان يجب قبول العميل الجديد أو الاستمرار مع عميل قديم ويجب أن تصمم هذه السياسات الإجراءات لكي تقلل مخاطر الاتصال بالعميل ذي الإدارة منخفضة الكفاءة إلى أقل قدر ممكن يجب أن يقبل مكتب التدقيق تكاليفات العميل وفقا لعنصر الأمانة المهنية.	قبول عميل والاستمرار مع عميل قديم
يجب أن توجد السياسات والإجراءات التي تؤدي إلى التأكد من أن العمل الذي يؤديه مكتب المراجعة يتم وفقا للمعايير المهنية المتعارف عليها والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة الموضوعية	تأدية عملية التدقيق
يجب تأسيس السياسات والإجراءات التي تعمل على التأكد من أن عناصر رقابة الجودة الأربعة السابقة يتم تطبيقها بفاعلية	الرقابة

ويلاحظ أن عناصر ومتطلبات رقابة الجودة السابقة إذا ما توفرت لدى مكاتب التدقيق في بيئة الأعمال الأردنية سوف تعمل على تطوير جودة التدقيق الخارجي.

2- استخدام تقنية المعلومات.

إن المدقق الخارجي أصبح الآن في حاجة ماسة إلى نظم متطورة ومتكاملة كنظم دعم القرار - ونظم الخبرة-⁽¹⁸⁾ لتدعم أداءه من خلال الاستفادة من مزايا التكامل بين هذه النظم كوسائل مساعدة على اتخاذ القرارات وأداء بعض مهام عملية التدقيق ومن أهم المجالات التي شملتها النظم الخبيرة هي ⁽¹⁹⁾ تقييم أنظمة الرقابة الداخلية -اتخاذ الأحكام الخاص بتقدير مستويات الأهمية النسبية -مدى كفاية مخصصات الديون المشكوك فيها - مدى استمرارية المنشأة -نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات.

وتتمثل مزايا استخدام نظم المعلومات الحديثة في عمليات التدقيق بما يلي:⁽²⁰⁾

- المحافظة على الخبرة المهنية في المجالات التخصصية المختلفة لمكاتب التدقيق بتوثيقها ضمن نظام الخبرة والإضافة إليها وصقلها وفقا لتراكم الممارسات.
- تحسين إنتاجية العاملين بمكاتب التدقيق وذلك عن طريق وضع الخبرات الفنية التي اكتسبها خبراء مكتب التدقيق تحت تصرف المبتدئين حيث تتيح النظم الخبرة بتكوين قاعدة معرفة تساعدهم في اتخاذ قراراتهم بشكل يتفق مع الممارسات بين أفراد فرق التدقيق المختلفة

– تقييم أداء المدققين وتوفير الضمان الكافي لتطبيق الأساليب المتفق عليها والموثقة ضمن نظم المعلومات

3-المساءلة القانونية:

في إطار المحاولات التي استهدفت نجاح عملية التدقيق تركزت الجهود من جانب المنظمات المهنية وخصوصاً IAASB – IFAC على إصدار وتطوير المعايير والبيانات المهنية، وأسفرت الجهود الحالية لعام 2004، حدوث العديد من التطورات في المعايير المتعلقة بمشكلة فشل التدقيق، وفيما يلي تحليل موجز لأهم التطورات في معايير التدقيق والتأكيد الدولية كما يلي:

– مسؤولية المدقق عن الغش والخطأ عند تدقيق البيانات المالية:(21)

تم تعديل معيار التدقيق الدولي رقم (240) بتوسيع مسؤوليات المدقق والإدارة بشأن الغش والخطأ وعلى الرغم من أن التعديلات قد زادت من واجبات ومسؤوليات المدقق بشأن تقديمه الضمان المناسب بأن الأخطاء والغش ذات التأثير على البيانات المالية سيتم اكتشافها وفقاً لمفهوم التأكيد المعقول، إلا أن هذا المعيار نجح في تطوير أداء المدقق بالفعالية المطلوبة لتوفير مبدأ التأكيد المعقول.

– مسؤولية المدقق عن استمرارية المنظمة:(21)

تم إجراء تعديل شامل في معيار التدقيق الدولي رقم (570) بشأن استمرارية المنظمة من قبل IAASB بتوسيع مسؤوليات الإدارة والمدقق من خلال زيادة الإجراءات التي سوف يقوم بها، وأكد المعيار أن المراجع مسؤول عن النظر في مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض استمرارية المنظمة ولا يعد مسؤولاً عن تقييم القدرة على الاستمرارية في حد ذاتها.

– الاتصالات بشأن أمور التدقيق مع المكلفين بالتحكم بالمنظمة:

تم إلغاء البيان الدولي لمهنة التدقيق رقم 1007 الموسوم: الاتصالات مع الإدارة في 2001/6، وأصدر IAASB معيار التدقيق الدولي رقم (260) بتوسيع مسؤوليات المدقق بالاتصال مع أولئك المكلفين بالتحكم، (21) ولعل أهم ما ورد في المعيار بشأن أمور التدقيق الآثار المادية للتغير في السياسات المحاسبية، ومخاطر التقاضي، والأحداث أو الظروف المتعلقة بقدرة الشركة على الاستمرارية، ونقاط الضعف في الرقابة الداخلية، وأخيراً نزاهة الإدارة والغش الذي للإدارة علاقة به. انطلاقاً مما تقدم يرى الباحثان أن هناك تطوراً ملموساً في معايير التدقيق والتأكيد الدولية، إذ تضمنت الفقرة 51 من معيار التدقيق

الدولي المعدل رقم 240 التأكيد على قيام المدقق بالحصول على إقرارات من الإدارة بأنها تعترف بمسؤوليتها عن وضع وتطبيق أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية المصممة لمنع واكتشاف الغش والخطأ، فضلا عن الإفصاح عن جميع الحقائق المهمة. (21)

عرض البيانات واختبار الفروض:

تم استخدام الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات حيث تم توزيع (40) استبانة على عينة البحث وهم من مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق المرخصة في بيئة الأعمال الأردنية، ولقد تم استرداد (35) استبانة صالحة للتحليل، ولقد استخدم الباحثان للتحليل البيانات واختيار الفرضيات البرنامج الإحصائي الاجتماعي /SPSS/ وتم تحديد مقاييس للإجابة عن أسئلة الاستبانة باستخدام مقياس ليكرت الخماسي بهدف معرفة رأي مدققي الحسابات حول مدى تطبيق عناصر تطوير الجودة المقترحة في نموذج الدراسة في مكاتب التدقيق في مدينة عمان.

وطلب من أفراد العينة تحديد الدرجة حسب قناعاتهم، وأيضا تم اختبار ثبات أداة الدراسة إحصائيا من خلال إخضاع أسئلة الاستبانة لاختبار قوة الثبات باستخدام معامل ألفا كرونباخ ووجد أن قيمة ألفا هي (69%) وهي قيمة جيدة مما يدل على ثبات أبعاد المتغيرات محل الدراسة وكانت نتائج تحليل البيانات على النحو التالي:

الفرضية الأولى:

الجدول التالي رقم 2/ يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات

الفرض الأول:

الرقم	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يتم التأكد من عدم وجود علاقات خاصة بين مكاتب التدقيق وبين المنظمات التي يراجع أعمالها	4.57	0.50
2	يتم عقد اختبارات وتقييم للأشخاص المتقدمين لشغل وظائف في مكاتب التدقيق	4.26	0.70
3	يتم تحديد الخبرات المرغوب توفرها في المدققين المبتدئين (الخلفية الأكاديمية - الخبرة - الشهادات)	4.71	0.46
4	يشارك أفراد مكاتب التدقيق في برامج للتعليم المهني المستمر	3.89	0.83
5	يشارك أفراد مكاتب التدقيق بالندوات المؤتمرات واعداد مقالات	4.37	0.77

		وأبحاث للمشارك في هذه المؤتمرات	
0.46	4.71	يتم تحديد عدد الأفراد المطلوبين لكل عملية التدقيق في ضوء الوقت اللازم لها	6
0.32	4.89	يتم تقدير الوقت اللازم لكل عملية التدقيق	7
0.44	4.74	يتم إعداد خطة عمل لعملية التدقيق بشكل واضح ومحدد	8
0.79	4.29	يتم وضع برنامج تفصيلي لكل عملية التدقيق على حدة	9
0.77	4.00	يتم مراجعة أعمال القائمين بعملية التدقيق عن طريق مراجعين آخرين	10
0.44	1.26	يتم مراجعة أعمال القائمين بعملية التدقيق من قبل مدققين من مكاتب التدقيق أخرى	11
0.74	3.74	يتم متابعة وفحص مدى التزام سياسات وإجراءات رقابة الجودة من قبل مدققين من ذات المكتب	12
0.48	3.66	يتم تعديل وفحص مدى الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تتم من قبل مكتب التدقيق كلما دعت الحاجة إلى ذلك	13
0.46	1.29	يتم متابعة وفحص مدى التزام سياسات وإجراءات رقابة الجودة من قبل مدققين من مكاتب أخرى	14
0.42	3.88	متوسط المتوسطات	

نلاحظ من الجدول رقم /2/ أن الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة بلغ /3.88/ وهو أعلى من متوسط أداة القياس /3/ كما بلغ الانحراف المعياري للأسئلة مجتمعة بلغ /0.42/ وهذا يدل على انسجام واضح واتفاق بين إجابات عينة الدراسة كما بنت إجابات أفراد العينة عن عدم تطبيق مكاتب التدقيق في مدينة عمان لآلية تدقيق أعمال التدقيق من قبل مكاتب أخرى حيث كان متوسط الإجابات (1.29) وإنما انحصرت عناصر رقابة الجودة على مراقبة المكتب الداخلية فقط.

وبناء على النتائج السابقة تكون الفرضية مقبولة وللتأكد من هذه النتيجة تم استخدام اختبار /T-test/ المزدوج للمتوسطات الحسابية للمتغير الأول للدراسة وذلك لمقارنته مع المتوسط الحسابي الفرضي (3)

-اختبار الفرضية الأولى باستخدام (One Sample T-test)

الجدول رقم (3) اختبار الفرضية الأولى باستخدام (One-Sample Test)

	Test Value = 3					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
h1	12.44	34	0.000	0.88367	0.7394	1.0280

ولقد تبين بعد إجراء الاختبار السابق أن قيمة (T) المحسوبة هي (12.44) وهي أكبر من قيمتها الجدولية حيث وجد أن $\text{sig} = 0$ ، ولذلك نرفض الفرضية العدم (H0) وتقبل الفرضية البديلة (Ha)، وهذا يعني أن وجود نظام للرقابة المهنية على جودة أداء مكاتب التدقيق في البيئة الأردنية يمكن من تحقيق جودة أنشطة التدقيق لديها.
الفرضية الثانية:

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (18-15) من أسئلة القسم الثاني من الاستبانة، ويوضح الجدول رقم (4) الإجابات عن أسئلة الفرضية الثانية، وقيم الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، وكانت على النحو التالي:

الجدول رقم (4) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ولمتغيرات الفرضية الثانية

الرقم	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
15	أن يقوم المكتب بنشر صفحة على شبكة الإنترنت تتيح للعملاء التعرف على نشاطات المكتب	4.06	0.54
16	توفير شبكة داخلية تتيح لأفراد مكتب التدقيق من تبادل الآراء والاقتراحات مع بقية أفراد المكتب	4.31	0.47
17	استخدام شبكة الأنترنت بالاتصال المستمر وتبادل المعلومات أثناء عملية التدقيق	3.91	0.85
18	استخدام برامج جاهزة متخصصة في أعمال التدقيق مثل		
1-18	نظم خبرة لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية	3.14	0.65
2-18	نظم خبرة لاتخاذ الأحكام الخاصة بتقدير مستويات الأهمية النسبية	2.40	0.69
3-18	نظم خبرة لتحديد مدى كفاية مخصصات الديون المشكوك فيه	2.66	0.73
4-18	نظم خبرة لاتخاذ أحكام خاصة باستمرارية المنظمة محل	2.94	0.87

		التدقيق	
0.56	3.49	استخدام برامج مراجعة مصممة من قبل مكتب التدقيق.	5-18
0.18	3.36	متوسط المتوسطات	

نلاحظ من الجدول رقم /4/ أن الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة بلغ 3.36 وهو أعلى من متوسط أداة القياس /3/ كما الانحراف المعياري للأسئلة مجتمعة بلغ 0.18 هذا يدل على انسجام واضح و اتفاق بين إجابات عينة الدراسة كما تدل إجابات أفراد العينة على عدم استخدام مكاتب التدقيق للنظم الخبرة المختصة بتقدير مستويات الأهمية النسبية وبتحديد مدى كفاية مخصصات الديون المشكوك فيه، و عند اتخاذ أحكام خاصة باستمرارية المنظمة محل التدقيق، حيث جاءت المتوسطات على التوالي (2.40-2.66-2.94) وهي أقل من المتوسط المفروض في حين جاء استخدام نظم خبرة لتقييم نظام الرقابة بنسبة أعلى وهي /3.14/ وهذا دليل أن على عدم موافقة جميع أفراد العينة على تطبيقه و إنما جزء فقط من مكاتب التدقيق ويايجاد المتوسط الحسابي لمتوسطات الأسئلة الفرعية للسؤال رقم /18/ نجد أن النسبة هي (2.92) وانحرافها المعياري /0.25/ مما يدل على رفض أفراد العينة بشكل عام على أن مكاتب التدقيق في مدينة عمان تعتمد على نظم الخبرة و إنما كانت الموافقة من خلال متوسط متوسطات أفراد العينة عن جميع متغيرات الفرضية على أن مكاتب التدقيق تستخدم فعليا تقنية المعلومات الحديثة .

وبناء على النتائج السابقة تكون الفرضية مقبولة وللتأكد من هذه النتيجة تم استخدام اختبار /T-test/ المزدوج للمتوسطات الحسابية للمتغير للدراسة وذلك لمقارنته مع المتوسط الحسابي الفرضي.

الجدول رقم (5) اختبار الفرضية الثانية باستخدام (Test One-Sample)

Test Value = 3						
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
h2	11.47	34	0.000	0.3643	0.2998	0.4288

ولقد تبين بعد إجراء الاختبار السابق أن قيمة T المحسوبة = 11.47 وهي أكبر من قيمتها الجدولية أن قيمة SIG=0، وتبعا لقاعدة القرار ترفض الفرضية العدم وتقبل

الفرضية البديلة: إن أستخدم مكاتب التدقيق في بيئة الأعمال الأردنية لتقنية المعلومات في أنشطتها يساهم في تطوير جودة أدائها.
الفرضية الثالثة:

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (19-23) من أسئلة القسم الثالث من الاستبانة، ويوضح الجدول رقم (6) الإجابات عن أسئلة الفرضية الثالثة، وقيم الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، وكانت على النحو التالي:

الرقم	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
19	يعتبر المدقق مسؤولاً عن اكتشاف عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة.	4.71	0.46
20	يعتبر المدقق مسؤولاً عن منع الانحرافات عند تدقيق التقديرات المحاسبية.	4.31	0.76
21	يعتبر المراجع مسؤولاً عن تطبيق المبادئ الأساسية للتدقيق واكتشاف الخطأ والغش في البيانات المالية.	4.37	0.49
22	تعتبر مسؤولية المدقق هي النظر في مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض استمرارية المنظمة في إعداد البيانات المالية.	3.89	0.58
23	يعتبر المدقق مسؤولاً عن الاتصال مع الإدارة بشأن أمور التدقيق المهمة	4.29	0.75
	متوسط المتوسطات	4.31	0.18

نلاحظ من الجدول رقم (6) أن متوسط المتوسطات لمتغيرات الفرضية الثالثة (4.31) وهي أكبر من المتوسط المفروض وهو (3) وأن الانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة هي (0.18) مما يدل على انسجام أفراد العينة بالإجابة على أسئلة الاستبانة كما اتفقت جميع أفراد العينة على أن المراجع يعتبر مسؤولاً عن اكتشاف عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة فجاءت كأعلى نسبة من إجابات أفراد العينة بنسبة (4.71) وجاءت بالمرتبة الثانية مسؤولية المدقق عن تطبيق المبادئ الأساسية للمراجعة واكتشاف الخطأ والغش في البيانات المالية بنسبة (4.37) ومن ثم منع الانحرافات عند تدقيق التقديرات المحاسبية بنسبة (4.31) ومسؤولية المدقق عن الاتصال مع الإدارة بشأن أمور التدقيق المهمة بنسبة

(4.29) وأخيراً جاء اتفاق أفراد العينة عن مسؤولية المدقق عن التأكد من مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض استمرارية الشركة في إعداد البيانات المالية بنسبة (3.89). وبناءً على النتائج السابقة تكون الفرضية مقبولة وللتأكد من هذه النتيجة تم استخدام اختبار T- /test المزدوج للمتوسطات الحسابية للمتغير للدراسة وذلك لمقارنته مع المتوسط الحسابي الفرضي.

الجدول رقم (7) اختبار الفرضية الثالثة (One-Sample Test)

	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
h3	42.410	34	0.000	1.31429	1.2513	1.3773

ولقد تبين بعد إجراء الاختبار السابق أن قيمة T المحسوبة = 42.41 وهي أكبر من قيمتها الجدولية وأن قيمة SIG=0، وتبعاً لقاعدة القرار ترفض الفرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة: أن تطوير وتفعيل المساءلة القانونية يمكن مكاتب التدقيق في بيئة الأعمال الأردنية من تطوير جودة أدائها.

نتائج وتوصيات

أولاً - نتائج البحث:

- توصل البحث إلى مجموعة من النتائج يمكن أن نوجزها فيما يلي:
- تمارس مكاتب التدقيق العاملة في بيئة الأعمال الأردنية عناصر رقابة الجودة من خلال توفير كل من الاستقلالية والموضوعية وتمارس آليات علمية في عمليات إدارة الأفراد، كما تتم عمليات التدقيق وقبول عميل وفقاً للمعايير المهنية المتعارف عليها أما عمليات الرقابة على الجودة فتتم فقط من خلال الرقابة الذاتية دون الاعتماد على أسلوب الفحص الخارجي لجودة أدائها، وهذه النتيجة توافقت مع ما توصلت إليه دراسة النوايسة (2006) والعنقري (2006) من أن العوامل المرتبطة بعملية تنظيم المكتب يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية على جودة التدقيق.
 - تعتمد مكاتب التدقيق في مدينة عمان على تقنية المعلومات الحديثة دون اعتمادها على نظم الخبرة المتطورة التي تساعد المدققين المبتدئين على تأدية عملهم بكفاءة وخاصة في المجالات التالية:

- تقيم أنظمة الرقابة الداخلية وتقدير مستويات الأهمية النسبية ومدى كفاية مخصصات الديون واتخاذ أحكام بمدى استمرارية المنظمة.
- تم تفعيل المساءلة القانونية على مكاتب التدقيق الأردنية وأصبح المدقق في بيئة الأعمال الأردنية يعتبر مسؤولاً عن اكتشاف عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة ومسؤولاً عن منع الانحرافات عند تدقيق التقديرات المحاسبية بالإضافة إلى مسؤوليته عن اكتشاف الخطأ والغش في البيانات المالية والنظر إلى مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض استمرارية المنظمة في إعداد البيانات المالية. وهذه النتائج تتوافق مع ما توصلت إليه دراسة كلاً من طارق وسباعي (2003) ودراسة إيمان (2001) من أن جودة التدقيق ترجع إلى عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق وعوامل مرتبطة بالعميل وعوامل مرتبطة بعملية التدقيق وعوامل مرتبطة بالمنظمات المهنية وعوامل مرتبطة بمستخدمي القوائم المالية.

ثانياً - توصيات البحث:

- بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج للبحث نوصي بما يلي:
- ضرورة تفعيل عناصر رقابة الجودة على مكاتب التدقيق العاملة في بيئة الأعمال الأردنية والزام المنظمات المهنية مكاتب التدقيق الأردنية بتفعيل رقابة مكاتب التدقيق من قبل مكاتب أخرى.
- ضرورة أن تقوم مكاتب التدقيق باستثمار جزء من إمكانياتها في تقنية المعلومات وخاصة تلك المتعلقة ببرامج الخبرة وشبكة الأنترنت، حيث تكون جودة التدقيق أعلى عند استخدام مكاتب التدقيق لتقنية المعلومات ونظم المعلومات الحديثة وتساعد مثل هذه التقنية على رفع أداء المدقق والتقليل من السلوكيات المخلة بعملية التدقيق
- ضرورة الالتزام بمعايير التدقيق والضمان الدولية وقواعد السلوك المهني من قبل المدققين عند القيام بواجباتهم المهنية والقيام بإجراء فحص دقيق للعملاء المرتقبين وادارتهم قبل إبرام التعاقد النهائي معهم، وتنظيم دورات تدريبية للمدققين بالتنسيق مع جمعية المحاسبين القانونيين لمتابعة على تطبيق معايير التدقيق والضمان الدولية والتطورات في هذه المعايير ولاسيما للمسؤولية عن الغش والاستمرارية. بالإضافة إلى تفعيل مراقبة بورصة عمان للأوراق المالية لالتزام مكاتب التدقيق بتطبيق معايير التدقيق والضمان الدولية للشركات المقيدة في بورصة عمان للأوراق المالية.

المراجع والهوامش:

- (1) الذنبيات، على عبد القادر وآخرون. "تأثير تعديلات تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003 في جودة المهنة". مجلة دراسات العلوم الإدارية، 39.2 (2012).
- (2) يوسف جربوع. "مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله -دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة". مجلة الجامعة الإسلامية، فلسطين، 16.1 (2008): ص ص 757-794.
- (3) محمد إبراهيم النوايسة. "العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن". المجلة الأردنية في الأعمال، 2.3 (2006).
- (4) إيمان حسين الشاطري، حسام عبد المحسن العنقري. "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثره على جودة الأداء المهني دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية". مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، 20.1 (2006): ص ص 163-97.
- (5) طارق محمد حسنين، أحمد سباعي قطب. "دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات". مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، 60 (2003): ص ص 405-255.
- (6) أيمن احمد أمين مجاهد. "مدخل مقترح لتقييم جودة المراجعة الخارجية". المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، 3 (2001): 251-309.
- (7) محمد إسماعيل شل، أشرف يحيى محمد الهادي. "قياس جودة خدمات المراجعة باستخدام نموذج قياس الجودة Servqual -دراسة نظرية تطبيقية". مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، 12 (2000): ص ص 320-273.
- (8) محمد بكرى عبد العليم. "قياس جودة الخدمات المهنية دراسة تطبيقية لمفاهيم ومقاييس جودة خدمة مراجعة الحسابات وأثرها على رضا العملاء". المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، 3 (2000): ص ص 335-301.
- (9) McEnroe, John E., and Martens, Stanley C. "Auditors` and Investors` Perception of the "Expectation Gap".", Accounting Horizons, 15.4 (2001): 345-358.

- (10) Geiger, Marshall A., and Raghunandan, Kannan. "Auditor Tenure and Audit Reporting Failures." Auditing: A Journal of Practice & Theory, 21.1 (2002): 67-78.
- (11) فوزية حامد الجعفري، حسام عبد المحسن العنقري. "اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، 21.2 (2007): ص 221
- (12) Kreutzfeldt, Richard W., and Wanda A. Wallace. "Error Characteristics in Audit Populations—Their Profile and Relationship to Environmental—Factors." Auditing—A Journal of Practice & Theory, 6.1 (1986): 20-43.
- (13) طارق محمد حسنين، أحمد سباعي قطب. "دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، 60 (2003): ص 361.
- (14) محمد سامي راضي. "الخصائص المحددة لجودة المراجعة -آفاق جديدة". جامعة المنوفية، (1998): ص 262.
- (15) عارف عبد الله عبد الكريم. "أثر التطورات في بيئة المراجعة على سلوك المراجعين عند تقدير أتعاب المراجعة في جمهورية مصر العربية". المجلة العلمية التجارة والتمويل، جامعة طنطا، (2003): ص 51-52
- (16) شوقي السيد فوده. "تحليل العوامل المؤثرة في جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة وأثر ذلك على مصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية: دراسة نظرية وميدانية -آفاق جديدة". جامعة المنوفية، 3.4 (2002): ص 159.
- (17) نشأت سعد محمد بصل. "إطار مقترح لمقومات رقابة جودة مراجعة أعمال الوحدات الحكومية". لمجلة المصرية للدراسات التجارية، 27.1 (2003): ص 242-243.
- (18) محمد بهاء الدين إبراهيم أحمد. "إطار مقترح لبيان دور التكامل بين نظم دعم القرار ونظم الخبرة في ترشيد أداء المراجع الخارجي -الفكر المحاسبي". كلية التجارة جامعة عين شمس، (2000): ص 152.

- (19) سعاد حسن خضر. "دراسة تحليلية عن تطور نظم الخبرة المستخدمة في المراجعة." المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، 4 (2000): ص 642-645.
- (20) سمير مرتضى محمد مجاهد. "إطار مقترح لتطوير مداخل ترشيد الحكم المهني للمراجع بغرض زيادة فعالية أعمال المراجعة في ضوء التغيرات الاقتصادية المعاصرة -الفكر المحاسبي." جامعة عين شمس، 6.2 (2002): ص 252-253.
- (21) International Federation of Accountants. "**Handbook of International Auditing, Assurance, And Ethics Pronouncements**". International Federation of Accountants, (2007). p.p.252-262, p.p.483-494, p.p.262-268, p.p.213-214.