



جامعة مدينة السادات
معهد الدراسات والبحوث البيئية
المؤتمر الدولي الرابع للدراسات والبحوث البيئية
" بيئة مستدامة ذكية "



Journal of Environmental Studies and Researches (2017), 7(2-B):447- 459

نظم الرقابة الداخلية وعلاقتها بجودة المراجعة الخارجية في ظل بيئة الأعمال المعاصرة

عمرو عبد الغفار عبد العاطي

باحث دراسات عليا بمعهد الدراسات والبحوث البيئية – جامعة مدينة السادات

المخلص

يهدف البحث إلى دراسة أبعاد العلاقة بين نظم الرقابة الداخلية وجودة المراجعة الخارجية وذلك في ضوء ما تواجهه منشآت الأعمال من ضغوط وتحديات محلية وعالمية ناتجة من التغييرات والتطورات الاقتصادية والمعلوماتية الهائلة في بيئة الأعمال المعاصرة، حيث قام الباحث بإستقراء ما جاء في الأدب المحاسبي من دراسات وإصدارات مهنية وتحليل للدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث.

وقد توصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها أن هناك علاقة طردية بين مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وجودة المراجعة الخارجية، كما توصل إلى أن تضافر جهود الإدارة لبناء نظام رقابة داخلية فعال وأداء المراجع الخارجي لمهامه بجودة عالية يؤدي في النهاية إلى تدعيم تطبيق مبادئ الحوكمة ومن ثم ضمان حماية حقوق أصحاب المصالح.

ABSTRACT:

The study aims to examine the relationship dimensions of the internal control systems and the quality of external audit and so while facing businesses from the pressures of local and international challenges resulting from the vast amount of changes and economic information and developments in the contemporary business environment, through induction as stated in the accounting literature of studies, publications, professional versions and analysis of previous studies related to the search topic.

The study found several results, there is a direct correlation between the efficiency and effectiveness of internal control systems and the quality of the external audit, also found that The combined company's management efforts to build an effective internal control system and the performance of the external auditor for tasks with high quality, resulting in improvement of corporate governance principles and thus ensure the protection of stakeholders rights.

مقدمة:

أصبحت المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية محل شك، خاصة بعد الكشف عن الفضائح المالية للعديد من الشركات العالمية وبمعاونة كبرى مؤسسات خدمات المراجعة، ومثال ذلك التقارير المضللة لشركة Enron "إنرون" للطاقة بمساعدة مؤسسة آرثر أندرسون للمحاسبة والمراجعة، وما تعرض له مكتب KPMG للمحاسبة والمراجعة عن دوره في الأزمات التي عانت منها شركة Xerox.

ونتيجة للتغيرات والتطورات الاقتصادية والمعلوماتية الهائلة في بيئة الأعمال، وكذا الانهيارات المالية فلقد أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية كأداة لضمان قدرة المؤسسات على مواكبة الخطى المتسارعة والزخم الهائل من التغيرات التي تموج بها بيئة الأعمال المعاصرة، فضلاً عن أن هيكل الرقابة الداخلية يؤثر تأثيراً جوهرياً على عمليات المنشأة، وقد يؤثر على قدرة المنشأة على الإستمرار فكثير من المنشآت تعرضت لحالات فشل بسبب عدم كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية، لذا اهتمت العديد من المنظمات المهنية التي أسهمت- ومازلت تسهم- بدور فعال في تطوير نظم الرقابة الداخلية وتقييمها وإعداد تقارير عن فعاليتها، والتي من أبرزها مجمع المراجعين الداخليين (IIA) والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) ومجلس الاشراف المحاسبي على الشركات (PCAOB).

كما أن الانتقادات التي وجهت للمراجعة الخارجية بعد سلسلة الانهيارات التي تعرضت لها بعض الشركات العملاقة مثل شركة Enron, WorldCom، وهو ما أدى إلى زعزعة الثقة في مهنة المراجعة وأصبح المراجع محل شك وهجوم من قبل مستخدمي التقارير التي تصدر منه والمجتمع المالي ككل، ومن هنا زاد الاهتمام بجودة عملية المراجعة.

فضلاً عن أن تقييم مخاطر المراجعة شهد تطورات عديدة في السنوات الأخيرة وذلك لما لهذا التقييم من دور هام في تخطيط عملية المراجعة، ومدى قدرة المراجع الخارجي على التعامل مع تلك المخاطر المرتبطة بإدارة عملية المراجعة ومن أهم هذه المخاطر تلك المرتبطة بكفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وذلك لما لهذا النظام من دور جوهري في حماية ممتلكات الشركة وترشيدها استخدام مواردها وفقاً للأهداف المرسومة وأثر ذلك على تحسين جودة عملية المراجعة الخارجية.

مشكلة البحث:

يعد نظام الرقابة الداخلية هو خط الدفاع الأول في أي شركة كما أنه من الموضوعات الحيوية التي تخضع للتطوير المستمر، ولقد ظهر ذلك جلياً من خلال اهتمام الهيئات العلمية والمهنية بنظم الرقابة الداخلية وكيفية تقييمها وتطويرها. إلا أن مسئولية المراجع الخارجي عن فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية أصبحت في السنوات الأخيرة محل نقاش وجدل واسع حيث طالبت العديد من الهيئات المهنية بأن يتولى المراجع الخارجي مهام الفحص، التقييم، والتقرير عن مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، إلا أن المهنة قد عارضت هذا الاتجاه لما ينتج عنه من زيادة في مسئوليات المراجع وبالتالي زيادة إمكانية تعرضه للمساءلة القانونية. وانطلاقاً مما سبق فإن مشكلة البحث تتمثل في دراسة العلاقة بين نظم الرقابة الداخلية وجودة المراجعة الخارجية، وذلك من خلال الإجابة على التساؤل التالي: ماهي أبعاد العلاقة بين نظم الرقابة الداخلية وجودة المراجعة الخارجية؟.

هدف البحث:

- يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة العلاقة بين نظم الرقابة الداخلية وجودة المراجعة الخارجية. ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال مجموعة من الأهداف الفرعية تتمثل في:
1. دراسة الاطار النظري لنظم الرقابة الداخلية.
 2. دراسة ماهية ومقومات جودة المراجعة الخارجية.
 3. دراسة أثر نظم الرقابة الداخلية على جودة المراجعة.
 4. دراسة أثر جودة المراجعة على كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية.

أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من أنه يمثل امتداداً للعديد من الدراسات التي تناولت نظم الرقابة الداخلية بصفة عامة، والدراسات التي تناولت علاقتها بجودة المراجعة الخارجية بصفة خاصة، وطبيعة تلك العلاقة على وجه التحديد.

خطة البحث:

في سبيل تحقيق هدف البحث، تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة مباحث وذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: وتناول الباحث فيه الاطار الفكري لنظم الرقابة الداخلية، ويشتمل على المفهوم، الأهمية، الأنواع، وتطور عناصر نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: وتناول الباحث فيه ماهية جودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها، والذي اشتمل على مفهوم جودة المراجعة، أهميتها، العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية.

المبحث الثالث: وتناول الباحث من خلاله أبعاد العلاقة بين نظم الرقابة الداخلية وجودة المراجعة.

النتائج والتوصيات

قائمة المراجع

المبحث الأول: الإطار الفكري لنظم الرقابة الداخلية

1/1 مفهوم الرقابة الداخلية:

لقد حدث تطور كبير في مفهوم الرقابة الداخلية ويتضح ذلك من خلال ما يلي:

تعريف (COSO, 1992): وهو المفهوم الوارد بتقرير لجنة COSO حيث عرف الرقابة الداخلية بأنها "عملية تتأثر بمجلس إدارة الشركة والعاملين بها، وهذه العملية مصممة لكي تقدم تأكيداً معقولاً بما يضمن تحقيق الأهداف التالية: إمكانية الاعتماد على التقارير المالية، الالتزام بالتشريعات والإجراءات التنظيمية، وكفاءة وفعالية العمليات".

كما أشار معهد المراجعين الداخليين (IIA, 2003): إلى أن الرقابة الداخلية هي "أي إجراء تتخذه الإدارة التنفيذية أو مجلس الإدارة والأطراف الأخرى من أجل إدارة المخاطر وزيادة إمكانية تحقيق الأهداف الموضوعية مسبقاً".

وعرفها (IFAC, 2010): بأنها "العملية التي يتم تصميمها وتطبيقها وحمايتها بواسطة الأشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموظفين من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف الشركة فيما يتعلق بموثوقية إعداد البيانات المالية وفعاليتها وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة".

2/1 أهمية الرقابة الداخلية^{iv}:

تعتبر الرقابة الداخلية من الأركان الأساسية في أي شركة والتي لا يمكن الاستغناء عنها وترجع تلك الأهمية إلى عدة عناصر منها:

1- كبر حجم الشركات وتعقد عملياتها إلى الحد الذي أصبح معه من الصعب على الإدارة التعرف على أوجه الأنشطة المختلفة للشركة ونتائج أعمالها، وبالتالي برزت أهمية الرقابة الداخلية كأداة تستخدمها الإدارة لمتابعة أنشطتها ومراقبتها والتأكد من صحة ما تحويه التقارير المالية من بيانات وأرقام ومدى خلوها من الأخطاء والغش.

2- تعتبر الرقابة الداخلية هي المسئولة عن إدارة المخاطر، كما تمثل الأساس الذي يدعم الشركة في تحقيق أهدافها وزيادة وحماية قيمتها.

ومما سبق تتضح أهمية وجود رقابة داخلية قوية تساهم في حماية أصول الشركة وتعمل على متابعة ومراقبة أنشطتها.

3/1 أنواع نظم الرقابة الداخلية:

حدد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) نوعين رئيسيين للرقابة الداخلية، وهما^v:

1- الرقابة الداخلية المحاسبية: وهي تلك الرقابة التي تختبر دقة وإمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية، وذلك من خلال ضمان الدقة المحاسبية والمستندية للبيانات.

2- الرقابة الداخلية الإدارية: وهي التي تختص بتحقيق هدفي دعم الكفاية الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسة الموضوعية.

كما أن هناك التصنيف الوارد بإطار (COSO)، حيث قسم الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أنواع وهي^{vi}:

1- الرقابة المانعة: وهي التي يتم من خلالها اكتشاف وتحديد المشكلات في الأداء وتقليل المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة، وتكون من خلال انتقاء وتدريب الموظفين والتركيز على الكفاءة والنزاهة عند اختيار الموظفين، وفصل المهام المتعارضة، والرقابة الفعلية على الأصول والقيود والسجلات.

2- الرقابة الكاشفة: وتعمل على اكتشاف مشكلات الأداء حال حدوثها في وقت مبكر يسمح بمعالجتها، وتعديل الضوابط لمنع حدوث مثلها.

3- الرقابة التصحيحية: وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي تستخدم لتحديد سبب المشكلة في الأداء، وتصحيح نواحي القصور. ومن خلال ما سبق يتضح للباحث أن الرقابة الداخلية ليست فقط أداة للكشف عن الغش أو التلاعب بل هي أداة لحماية الشركة والتحسين من أدائها، كما أن الحاجة للرقابة الداخلية لا تختلف من حيث ضرورتها باختلاف حجم الشركة ولكن حجم الشركة يؤثر فقط على مدى الرقابة الداخلية وإمكانية الاعتماد عليها.

4/1 أهداف الرقابة الداخلية^{vii}:

إن الاهتمام المتزايد بالرقابة الداخلية ورفع كفاءتها ناتج عن العديد من الأهداف الأساسية التي تسعى الرقابة الداخلية لتحقيقها، حيث اتفق قانون SOX مع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، ولكن مع التركيز على إدارة المخاطر كأحد أهداف الرقابة الداخلية، حيث حدد أهداف الرقابة الداخلية فيما يلي:

- 1- التزام أفضل ببيئة الرقابة من مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، الإدارة، والموظفين العاملين بالشركة.
- 2- تحديد الأماكن التي تحتاج إلى تحسينات داخل المنشأة.
- 3- تنفيذ البرامج والأنشطة الخاصة بالحماية من الغش والتلاعب وبالتالي العمل على تدعيم منعه.
- 4- فهم أفضل للمخاطر المرتبطة بهيكل الرقابة، والتأكد من تجنب أو تخفيض مخاطر الشركة.
- 5- تحسين مفهوم الرقابة وإدارتها للمخاطر.
- 6- الفصل بين الواجبات، والتصريح بالعمليات بما يخدم جودة التقارير المالية.

5/1 تطور عناصر ومكونات نظام الرقابة الداخلية وفقاً للإصدارات المهنية:

يعتبر الإطار المعتمد من قبل لجنة رعاية المنظمات (COSO) وهي إحدى اللجان المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وعن لجنة Tread Way، من أكثر الأطر شيوعاً واستخداماً حيث يتضمن هذا الإطار مجموعة من المبادئ لتقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية، ومساعدة الإدارة في التقييم ومساعدة مراقب الحسابات في الفحص والتقييم وإبداء الرأي، ولقد مر هذا الإطار بمراحل تطوير^{viii}.

ففي سبتمبر 1992 صدر تقرير لجنة COSO بعنوان "الرقابة الداخلية - إطار متكامل" - Internal Control Integrated Framework، وفي سبتمبر عام 2004 أصدرت اللجنة تحديث للإطار بعنوان "إدارة مخاطر المشروع - إطار متكامل" Enterprise Risk Management - Integrated Framework، ثم قامت اللجنة بإصدار النسخة المحدثة من الإطار المتكامل للرقابة الداخلية في مايو 2013، ومن أجل تيسير عملية الانتقال الممنهج إلى استخدام الإطار الجديد فقد أعلنت اللجنة عن بدء العمل به بدلاً من الإطار الصادر عام 1992 اعتباراً من 15 ديسمبر 2014، وهو ما أدى إلى تحسين أداء المنظمات ودعم الحوكمة والحد من عمليات الغش والاحتيال^{ix}.

تقرير لجنة COSO بعنوان "الرقابة الداخلية - إطار متكامل" الصادر عام 2013: Internal Control

Integrated Framework

صدرت النسخة المحدثة من إطار الرقابة الداخلية عام 2013، نتيجة مجموعة من التغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال كان من أهمها مايلي^x:

- 1) زيادة التعقيدات والقوانين واللوائح والمعايير بشكل كبير.
- 2) الاهتمام المتزايد بالرقابة الداخلية في حوكمة الشركات، وذلك بالإضافة إلى ضعف الرقابة الداخلية خلال العشريون سنة الماضية.
- 3) التوقعات المتزايدة بشأن منع الغش والاحتيال.
- 4) زيادة الطلب على تحسين وتطوير التقارير سواء كانت داخلية أو خارجية.
- 5) التغيرات الجوهرية التي حدثت في مجتمع الأعمال مما جعلها أكثر تعقيداً مثل عولمة الأسواق والعمليات، زيادة استخدام والاعتماد على التكنولوجيا المتطورة، والتغيرات الاقتصادية.
- 6) اهتمام الأطراف ذوي المصالح بالسعي نحو الشفافية والمساءلة وزيادة التوقعات المتعلقة بتقييم المخاطر في كافة مستويات المنظمة سواء كانت مالية، تشغيلية، تنظيمية أو تكنولوجيا المعلومات.

أولاً: أهم التغييرات بين إطار COSO 1992 و 2013^{xi}:

هناك مجموعة من العناصر التي تم تعديلها في النسخة المحدثة من الإطار، كما أن هناك عناصر لم يطرأ عليها تغيير، وهي كما يلي:

العناصر التي تم تعديلها:

- 1- نص الإطار على سبعة عشر مبدأ ضمن منهجية الإطار لا بد من تفعيلها بأسلوب يطبق المكونات الخمسة بطريقة متكاملة وذلك للتأكد من فاعلية الرقابة الداخلية.
- 2- توضيح مدى أهمية وضع وتحديد الأهداف.
- 3- عكس الإطار المحدث زيادة دور وأهمية التكنولوجيا، وذلك نظراً لزيادة وتعقد استخدامها خلال العشرين عاماً المنقضية.
- 4- تضمن الإطار إجراءات عديدة تهدف إلى دعم حوكمة الشركات من خلال نظم الرقابة الداخلية.
- 5- التوسع في أهداف التقرير وكيفية تدفق المعلومات داخل وخارج المنظمة.
- 6- تعزيز الاهتمام بتوقعات اكتشاف ومنع الغش والاحتيال، وذلك من خلال وجود مبادئ منفصلة لمراقبة عمليات الغش.
- 7- زيادة التركيز على أهداف التقارير غير المالية.

العناصر التي لم يتم تغييرها:

- 1- التعريفات الأساسية المرتبطة بالرقابة الداخلية.
- 2- وجود ثلاث فئات للأهداف وخمس مكونات رئيسية للرقابة.
- 3- أن تطبيق كل عنصر من العناصر الخمسة يمثل شرط أساسي لوجود نظام رقابة داخلية فعال.
- 4- الدور الجوهرى للحكم الشخصي في مراحل تصميم وتنفيذ نظم الرقابة الداخلية وتقييم فعاليتها.

ثانياً: مكونات ومبادئ الرقابة الداخلية^{xii}:

حدد إطار COSO الصادر عام 2013 خمسة عناصر أو مكونات للرقابة الداخلية اشتملت على سبعة عشر مبدأ تمثل المفاهيم الأساسية لكل عنصر، ويمكن للمنظمة تحقيق رقابة داخلية فعالة من خلال تطبيق جميع المبادئ، وتتمثل هذه المكونات فيما يلي:

- 1- بيئة الرقابة الداخلية: Control Environment
- 2- تقييم المخاطر: Risk Assessment
- 3- أنشطة الرقابة: Control Activities
- 4- المعلومات والاتصال: Information & Communication
- 5- المتابعة: Monitoring

المبحث الثاني: جودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

1/2 مفهوم جودة المراجعة الخارجية:

تعد جودة المراجعة من الركائز الأساسية لثقة مستخدمي القوائم والتقارير المالية وما تتضمنه من معلومات مالية وغير مالية، كما أنها تلعب دوراً هاماً في دعم الاستقرار المالى والاقتصادى للمنشأة محل المراجعة، وانعكست جودة المراجعة في مجموعة مختلفة وأحياناً متباينة من التعريفات التى قدمتها المنظمات المهنية والباحثون خلال العشرين عاماً الماضية^{xiii}.

حيث عرف (McCarty et al., 2012) جودة المراجعة بأنها "مجموعة من القواعد والاجراءات والسياسات التى يتم الالتزام بها في أداء العمل بمكتب المراجعة، ويتم وضع تلك القواعد في ضوء معايير رقابة الجودة وقواعد السلوك المهني، ويترتب على تنفيذها تحسين مستوى جودة الأداء بمكتب المراجعة"^{xiv}.

كما أن هناك من نظر إلى جودة المراجعة من خلال التركيز على نتائج القوائم المالية، فعلى سبيل المثال عرفها (Behn et al., 2008) على أنها "تتحقق جودة المراجعة عند قيام المراجع بالكشف عن وجود أخطاء في الأرباح المعلنة وتعزيز موثوقية البيانات المالية الواردة في القوائم المالية"^{xv}.

بينما عرفها (ICAEW, 2010) بأنها "تقديم المراجع لرأى مهني مناسب مدعوماً بالأدلة اللازمة والأحكام الموضوعية"، وهناك طريقة واحدة لتنفيذ ذلك وهى وضع عناصر لاحتياجات ومتطلبات المراجعين التى تمكنهم من إبداء هذا الرأى في القوائم المالية.^{xvi}

في حين عرف (Arens et al., 2011) جودة المراجعة بأنها "تتمثل في أن يقبل المراجع وينفذ عملية المراجعة ويعد تقريره في ظل التزام كامل بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وقواعد السلوك المهني بالشكل الذي يضمن بالمصادقية

على القوائم المالية ويساهم إيجابياً في تخفيض خطر المعلومات أمام متخذى القرار من أصحاب المصالح".^{xvii}

ومما سبق يخلص الباحث أن مفهوم جودة المراجعة هو مفهوم متعدد الأبعاد، وذلك لتعدد الأطراف التى تسعى إلى إتمام عملية المراجعة بجودة عالية، ولكل طرف من الأطراف وجهة نظر، فعلى سبيل المثال يطالب مستخدمى القوائم المالية بجودة المراجعة من أجل زيادة درجة الثقة والمصادقية للمعلومات الواردة في القوائم المالية بهدف الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم، ومن زاوية أخرى تسعى شركات المراجعة إلى تحقيق جودة المراجعة بهدف تحسين سمعتها ودعم موقفها التنافسى في السوق، وهناك وجهة نظر أخرى وهى سعي المنظمات المهنية إلى إلزام شركات المراجعة بتحقيق مستوى عالي من الجودة بهدف تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها وتجنب التدخل الحكومى، وأخيراً هناك وجهة نظر الأجهزة الحكومية التى تطالب بإتمام عملية المراجعة بأعلى قدر من الجودة بهدف حماية النشاط الاقتصادى بشكل عام وتحسين الأداء المالى وحماية حقوق أصحاب المصالح.

2/2 أهمية جودة المراجعة:

اكتسبت جودة المراجعة أهمية من خلال مجموعة من العناصر منها:

1. الوفاء باحتياجات الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة.^{xviii}

نتيجة تعدد الأطراف المستفيدة من مخرجات عملية المراجعة والتى تتمثل في تقرير المراجع، فضلاً عن توقعات تلك الأطراف تجاه اتمام عملية المراجعة بدرجة عالية من الجودة بحيث تدعم مصادقية القوائم المالية محل المراجعة مما يساعد على اتخاذ القرارات ورسم السياسات المناسبة، لذلك اكتسبت جودة المراجعة أهمية قصوى كمصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.^{xix}

2. تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية ومتطلبات تنظيم المهنة.^{xx}

اهتمت العديد من المنظمات والهيئات المهنية بمراقبة جودة الأداء في مكاتب المراجعة والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لها والارتقاء به، وتعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة حيث تحتوى هذه المعايير -خاصة معايير الرقابة على الجودة- على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب المراجعة.

3. تخفيض مخاطر الأعمال للمنشأة محل المراجعة.^{xxi}

حيث تتعرض منشآت الأعمال للعديد من المخاطر التي قد تؤثر عليها وعلى استمراريتها، وبالتالي يتطلب الأمر العمل على إدارة تلك المخاطر والحد من آثارها السلبية المحتملة على المنشأة، لذا تحتاج المنشأة إلى أداة تستطيع من خلالها التعرف على هذه المخاطر التي تواجهها وتساعد في تخفيضها إلى المستوى المقبول، وأحياناً يطلب من المراجع الخارجي القيام بذلك، لذا فإن هناك علاقة إيجابية بين مخاطر الأعمال والطلب على جودة أداء عملية المراجعة، حيث أن مكاتب المراجعة التى تتسم بالجودة في أداء خدماتها أكثر قدرة على اكتشاف وتحديد مخاطر الأعمال وكيفية التخطيط لمواجهةها، لذلك كلما زادت المخاطر التى تواجهها المنشآت كلما زاد الطلب على أداء عملية المراجعة بجودة عالية.

4. أداة تنافسية جيدة:

يعد أداء خدمات المراجعة الخارجية بجودة عالية أحد الركائز الأساسية لتحسين القدرة التنافسية لمكاتب المراجعة المحلية بهدف الحفاظ على الحصة السوقية في السوق المحلية والتوسع نحو السوق الدولية، كما أن دخول المكاتب العالمية الكبرى مجال المنافسة وما تتمتع به تلك المكاتب من جودة عالية في أداء خدماتها والذي يعد من العوامل التى تُفقد الأطراف المستفيدة الثقة في أداء وجودة التقرير التى تصدرها مكاتب المراجعة المحلية، كما أدت حدة المنافسة

بين مكاتب المراجعة المحلية أو الدولية إلى قلق عام لدى المنظمات المهنية حول مدى تأثير المنافسة على استقلالية المراجعين وجودة أداء عملية المراجعة.

3/2 العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية:

تختلف هذه العوامل باختلاف أطراف بيئة المراجعة، فالعوامل المرتبطة بمكتب المراجعة تختلف عن تلك المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة كما تختلف عن العوامل المرتبطة بالمراجع نفسه، ويتناول الباحث فيما يلي مجموعة من هذه العوامل:

1. حجم وسمعة مكتب المراجعة^{xxiii}:

ويتم تقييم أثر حجم مكتب المراجعة على جودة المراجعة من خلال مجموعة عناصر منها:

- 1- تتمتع المكاتب الكبرى بمراجعي حسابات ذوي تخصص وكفاءة مهنية أعلى من غيرها، مما يؤدي إلى زيادة جودة الأداء بها.
- 2- إن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم لديها عدد كبير من العملاء ذوي مراكز مالية قوية أكثر من المكاتب الصغيرة، مما يدفعهم لاستخدام وسائل فنية وتكنولوجية تساعد على زيادة كفاءة الأداء ومن ثم زيادة جودة المراجعة.

2. التخصص الصناعي (القطاعي):

إن استراتيجية التميز في قطاع صناعي معين تمكن مكتب المراجعة من تقديم خدمات تتسم بدرجة عالية من الضمان والجودة، وذلك لأن خبرة أعضاء الفريق من المراجعين تسمح لهم بمقاومة ضغوط الإدارة بل وتساعد على دفع الإدارة نحو تحسين دقة وجودة المعلومات التي تقوم بإعدادها وينعكس ذلك على إدراك أصحاب المصالح لأهمية خبرة وتخصص مكتب المراجعة في الصناعة في رفع كفاءة وفعالية قراراتهم الاستثمارية^{xxiii}.

3. تقديم الخدمات الغير مهنية لمنشأة العميل:

أدت تطورات بيئة الأعمال المعاصرة إلى تنامي هذه الخدمات وتنوع المشاكل المرتبطة بها وذلك بعد أن أصبحت مكاتب المراجعة أكثر اعتماداً عليها نظراً لحجم الاتعاب التي تتقاضاها مقابل القيام بتلك الخدمات، ولقد تعددت المصطلحات التي يشار بها لهذه الخدمات مثل الخدمات الاستشارية Consulting Services، الخدمات بخلاف المراجعة Non-Audit Services^{xxiv}.

وتعد الدوافع المالية هي الحافز الرئيسي لقيام مكاتب المراجعة بتلك الخدمات والتي تؤثر سلباً على جودة الأداء والدليل على ذلك أن أتعاب الخدمات الأخرى التي تؤديها مكاتب المراجعة تمثل نسبة تتراوح من 23% إلى 50% من حجم إيراداتها الإجمالي حيث يحقق مكتب Arthur Anderson 24% من إيراداته من أداء خدمات بخلاف المراجعة، ويحقق مكتب KPMG نسبة 23,90% من إيراداته من أداء خدمات بخلاف المراجعة، بينما يحقق مكتب Price Waterhouse نسبة 28,76% من إيراداته من تقديم خدمات بخلاف المراجعة، أما فيما يتعلق بمكاتب المراجعة المتوسطة الحجم فهي تحقق أكثر من 50% من إيراداتها من أداء هذه الخدمات وتترايد هذه النسبة لتصل إلى 70% لمكاتب المراجعة صغيرة الحجم^{xxv}.

ويتضح للباحث مما سبق أن تقديم مكتب المراجعة للخدمات غير المهنية يعد من أبرز العوامل التي تؤثر سلباً على جودة المراجعة وذلك نظراً لأن العلاقة المالية التي تنشأ بين المكتب والعميل والمرتبطة بتقديم هذه الخدمات أصبحت من أهم المخاطر التي تؤثر على استقلالية المراجعين ومن ثم تؤثر سلباً على جودة المراجعة وذلك لضمان عدم فقدان الاتعاب التي يتقاضاها المكتب نظير تقديم الخدمات غير المهنية.

4. الأتعاب المهنية:

تباينت آراء الباحثين حول طبيعة أثر أتعاب المراجعة على جودة المراجعة، حيث أكد (Solomon, 2016) على وجود علاقة سلبية بين أتعاب المراجعة وجودة المراجعة وذلك للتأثير السلبي للأتعاب المهنية على مدى استقلال المراجع، كنتيجة لاعتبار الأتعاب الهدف الأول والرئيسي للمراجع وهو ما يدفعه لعدم التقرير عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي يحتمل وجودها بالقوائم المالية لمنشأة العميل، خاصة وأن النسبة الأكبر من الأتعاب التي يتقاضاها المراجع تكون مقابل الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة^{xxvi}.

بينما يرى (Phan, 2016) أن زيادة جودة عملية المراجعة ترتبط طردياً بألعاب المراجعة، حيث أكد أنه كلما ارتفعت أتعاب المراجعة كلما أدى ذلك لزيادة مستوى جودة المراجعة مع الأخذ في الاعتبار استعداد منشأة العميل لتحمل أتعاب أعلى من أجل الحصول على عمليات مراجعة عالية الجودة، فضلاً عن أن انخفاض أتعاب المراجعة غالباً ما يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة نظراً لأن انخفاض الأتعاب قد يؤدي إلى ضغط الوقت والتكلفة اللازمة لاتمام مهام عملية المراجعة بالجودة المطلوبة، مما قد يؤثر على قدرتهم على اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية.^{xxvii}

ويؤيد الباحث أن لأتعاب المراجعة أثر سلبي على جودة أداء المراجع لمهامه وذلك نتيجة تأثيرها على استقلاليتها وموضوعيته.

5. مراجعة النظرية:

توصلت العديد من الدراسات إلى أن خضوع مكتب المراجعة لمراجعة النظرية من العوامل التي تدعم جودة أداء مهام المراجعة به، فلقد أكد (Morton, 2010) على أن مراجعة النظرية تمثل أداة لتأكيد جودة عملية المراجعة وجودة المراحل التي تمر بها ابتداءً من مرحلة تخطيط المراجعة ومرحلة تنفيذ إجراءات المراجعة وتجميع أدلة الإثبات وأخيراً مرحلة إعداد تقرير المراجعة، لذا فإن هناك علاقة طردية بين مراجعة النظرية وجودة المراجعة، حيث تزيد جودة المراجعة كلما كان هناك إقبال ورغبة للمكتب في تنفيذ برنامج مراجعة النظرية.^{xxviii}

وأشار (صالح، 2010) أن تقييم مدى جودة أداء مكتب المراجعة لمهامه يتم من خلال مراجعة النظرية وذلك في ضوء معايير رقابة الجودة والتي تمثل مجموعة متكاملة من السياسات والإجراءات التي تهدف إلى تحسين جودة أداء مهام المراجعة، والتأكيد على الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية عند تنفيذ ممارسات المراجعة مع فرض عقوبات وجزاءات على الأداء والسلوك المخالف، كما أضاف أن مراجعة النظرية تؤدي إلى زيادة عدد عملاء مكتب المراجعة ومن ثم زيادة إيراداته.^{xxix}

6. وجود لجنة مراجعة بمنشأة العميل:

أكد (Stewart, 2007) على أن وجود لجنة للمراجعة يساهم بشكل كبير في إزالة النقاط الخلافية بين المراجع الخارجي وإدارة منشأة العميل مما يدعم استقلاله وهو ما يؤدي إلى رفع مستوى كفاءة وفعالية أداءه لمهامه وتحسين جودة المراجعة.^{xxx}

كما توصل (Miko, 2015) إلى أن وجود لجنة مراجعة يعزز من جودة عملية المراجعة من خلال تخفيض حجم الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية ودعم استقلال المراجع فضلاً عن الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وهو ما ينعكس إيجابياً على جودة المراجعة.^{xxxi}

7. مدى ارتباط منشأة العميل بمكتب المراجعة:

هناك وجهتي نظر مختلفتين حول مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع على جودة عملية المراجعة، فالنسبة لوجهة النظر الأولى، فإن زيادة مدة ارتباط مكتب المراجعة بالعميل يعزز جودة المراجعة وذلك لما نتجته تلك المدة من فرص أفضل لفهم طبيعة نشاط منشأة العميل نتيجة تكرار عملية المراجعة مما يساعد على أداء المهمة بصورة أكثر كفاءة وفعالية وتكاليف أقل، وهو ما ينعكس إيجابياً على جودة المراجعة، وهذا ما أكدته لجنة "Cohen" حيث أكدت أن قصر مدة ارتباط المكتب بمنشأة العميل يعد أحد أسباب انخفاض جودة أداء عملية المراجعة.^{xxxii}

أما فيما يتعلق بوجهة النظر الثانية، والتي تؤيد أن تكرار واستمرار مكتب المراجعة في مراجعة منشأة عميل معين يؤثر سلباً على جودة المراجعة حيث يخلق حالة من الثقة والرضا بين المكتب والعميل وارتباط المصلحة المالية للمراجع بالعميل، مما يمثل تهديداً لاستقلالية وموضوعية المراجعين عند ممارسة مهامهم كما يحفزهم على عدم التقليل من إجراءات عملية المراجعة وبالتالي عدم اكتشاف أخطاء ومخالفات جوهرية، مما يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة.^{xxxiii}

8. استقلال المراجع:

تناولت العديد من الدراسات استقلال المراجع كأحد أهم العوامل المحددة لجودة المراجعة، حيث أكدت دراسة (Eko, 2012) على أن استقلال المراجع يعد الضمان الرئيسي لجودة المراجعة، حيث قام بتحليل أثر الاستقلال والخبرة والمساءلة على جودة المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن عنصر المساءلة مرتبط بالاستقلال والذي يعني "التحفيز النفسي والاجتماعي للمراجع بحيث يكون مسئول عن كافة قراراته وأحكامه"، فالمساءلة تدعم من مدى استقلال المراجع ومن ثم تعزيز جودة أدائه لمهام المراجعة، كما توصلت إلى أن عنصر المساءلة هو العامل المهيمن والمشارك في التأثير الإيجابي لكل من الاستقلال والخبرة على جودة المراجعة.^{xxxiv}

وأوضحت دراسة (Helena et al., 2014) أن استقلال المراجع هو قدرته على التصرف بموضوعية دون الخضوع لأي تأثيرات، وأكدت على أن تقديم المراجع لخدمات غير مهنية يهدد استقلاله وذلك لاعتماده مالياً على أتعاب تقديم هذه الخدمات مما قد يدفعه للتحرك ضد عملية المراجعة كنتيجة للأدوار الإدارية التي يقوم بها، لذا فإن استقلال المراجع يرتبط ويؤثر بقوة على جودة عملية المراجعة ولكن مع الأخذ في الاعتبار أن جودة المراجعة لا تتطلب تحقيق الاستقلال بصورة مطلقة حيث يمثل ذلك وضعاً مثالياً لا يمكن تحقيقه في الواقع العملي بل ينبغي الوصول إلى أقصى درجة ممكنة منه في ظل الظروف السائدة.^{xxxv}

المبحث الثالث: أبعاد العلاقة بين نظم الرقابة الداخلية وجودة المراجعة الخارجية

من خلال تناول الباحث لإطار كلاً من نظم الرقابة الداخلية وجودة المراجعة في المبحثين الأول والثاني، يتضح أن العلاقة بين نظم الرقابة الداخلية وجودة المراجعة الخارجية هي علاقة تبادلية، لذا تناول الباحث تلك العلاقة من خلال ما يلي:

1/3 أثر جودة المراجعة الخارجية على كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية:

شار (عبد القادر، 2013) إلى أن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، ووضع هيكل للرقابة الداخلية وإجراءات تطبيقها وتقييم فعاليتها، ومن ناحية أخرى نجد أن المراجع الخارجي ملزم بتقديم تقرير مصدق ومفصل يتضمن رأى واضح عن تقييم الإدارة للرقابة الداخلية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية المراجعة بجودة عالية يساعد الإدارة في الوقوف على نقاط الضعف والقوة للنظم المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية لديها، كما يساعدها في وضع الخطط المستقبلية لتطويره ورفع كفاءته.^{xxxvi}

كما أكد (John, 2007) على أن قانون (Sarbanes-Oxley) الذي صدر عام 2002 عن الكونجرس الأمريكي من أهم القوانين التي تدعم استقلالية المراجع الخارجي ومن ثم تعزيز جودة المراجعة، حيث أفرد القانون باباً كاملاً لما هو مطلوب من المراجعين الخارجيين، كما هدف القانون إلى تأسيس مجلس أعلى للمحاسبة لمراقبة أداء المراجعين الخارجيين واستعادة ثقة أصحاب المصالح في تقاريرهم، حيث الزم المجلس المراجع الخارجي بالتحقق من صحة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في المنشأة ومدى فاعليته في الحد من عمليات الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها، وقدرتها على القيام بتنفيذ الأنشطة الرقابية بطريقة تُمكن من التحقق من جودة وتنفيذ هذه الأنشطة والثبات في تنفيذها، وهو يساعد الإدارة في الكشف المبكر عن مواطن القصور في نظام الرقابة الداخلية مما يحفزها على تطوير نظام الرقابة الداخلية المطبق لديها ودعم فعاليته.^{xxxvii}

وأشار (Semiu, 2010) إلى أن جودة المراجعة الخارجية أحد أهم آليات حوكمة الشركات لضمان حماية حقوق أصحاب المصالح، كما أن جودة أداء عملية المراجعة يؤدي إلى تعزيز ثقة المستثمرين في التقارير والقوائم المالية، تقليل الأخطاء إلى أدنى حد ممكن والاعتماد على الضوابط الوقائية التي تمنع حدوثها، ومن ثم تجنب تكاليفها، وضمان الإدارة للاستفادة القصوى من أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة، خاصة فيما يتعلق بالضبط الداخلي وخفض الإنفاق بالإضافة إلى زيادة فعالية إدارة المخاطر.^{xxxviii}

كما أضاف (Krishnan, 2002) على أن جودة المراجعة الخارجية أحد أهم الآليات للحد من ممارسات إدارة الأرباح وذلك لضمان حماية حقوق أصحاب المصالح، نظراً لأن جودة المراجعة تتوقف على مدى استقلال المراجع الخارجي وخبرة فريق المراجعة، كما أنها تلعب دوراً هاماً في الحد من الممارسات الإنتهازية لإدارة الأرباح، فكلما زادت جودة المراجعة كلما أدى ذلك للحد من ممارسات الإدارة لإدارة الأرباح، وهو ما ينعكس إيجابياً على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.^{xxxix}

2/3 أثر نظم الرقابة الداخلية على تحسين جودة المراجعة الخارجية:

أثبتت (Hajiha, 2011) أن هناك تأثير جوهري لجودة وظيفة المراجعة الداخلية كأحد أهم مكونات نظام الرقابة الداخلية على مخاطر المراجعة وإعداد تقارير المراجعة المستقلة بجودة عالية وتوقيت إصدار التقرير، فكلما ارتفعت جودة وظيفة المراجعة الداخلية كلما انخفضت مخاطر المراجعة الخارجية وتحسنت جودتها.^{x1}

وأشار (Masumi, et. al., 2013) إلى الشركات التي تتمتع بمعدلات نمو كبيرة تتبع نظم رقابة داخلية جيدة، وغالباً لا يتكون لديها اتجاه سلبي نحو نظام الرقابة الداخلية، حيث يتم تقييم الرقابة الداخلية من قبل الإدارة بشكل إيجابي، فكلما كانت الضغوط الخارجية على الشركة أقوى كلما زادت قابليتها لتأسيس نظام رقابة داخلية فعال، وينعكس ذلك على تقرير المراجع الخارجي عن فعالية نظام الرقابة الداخلية مما يقلل من المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة، مما يساعد على تحسين جودة المراجعة ككل.^{xli}

كما أضاف (Samaha & Khlif, 2014) تمثل جودة نظام الرقابة الداخلية محدد رئيسي في الحد من فترة المراجعة، وتطوير ممارسات المراجع عن طريق تقليل فترة المراجعة، والإفصاح في التوقيت المناسب والتحرر من قيد الوقت، حيث أن قيد الوقت قد يؤدي إلى إنهاء عملية المراجعة قبل استيفاء كافة متطلبات وإجراءات عملية المراجعة مثل تخفيض حجم العينة أو قبول أدلة محل شك، لذلك يمكن القول بأن ضغوط الوقت من العوامل التي تؤدي للإلغاء غير الكفاء لإجراءات المراجعة مما يؤدي لتخفيض جودة أداء المراجعة، لذا فإن هناك أثر إيجابي لجودة نظام الرقابة الداخلية على جودة المراجعة.^{xlii}

كما أضافت (Emma, 2015) إلى أن تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمنشأة محل المراجعة هو نقطة البداية للمراجع الخارجي عند أدائه لمهام عملية المراجعة، فإذا ما توافر للمراجع تأكيد معقول بكفاءة نظام الرقابة الداخلية أدى ذلك إلى زيادة درجة اعتماد المراجع عليه، ومن ثم تخفيض حجم العينة وحجم الاختبارات اللازمة لإجراء عملية المراجعة، فضلاً عن ذلك فإن فعالية نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع على الإلمام بالهيكل الإداري للشركة ووسائل الاتصال وتوزيع المهام والسلطات وأيضاً التعرف على المخاطر المتصلة التي قد تزيد من احتمالات الغش والتلاعب، وهو ما ينعكس بشكل إيجابي على تحسين جودة أداء المراجع لمهام المراجعة.^{xliii}

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

1. هناك علاقة طردية بين كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية وجودة عملية المراجعة.
2. يعد قانون (SOX) العامل المشترك بين رفع كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية وتعزيز جودة المراجعة الخارجية.
3. جودة المراجعة الخارجية تساعد الإدارة في الوقوع علي نقاط الضعف والقوة لنظام الرقابة الداخلية وتطويره بشكل مستمر.
4. هناك تكامل بين جودة المراجعة الخارجية ونظم الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
5. جودة المراجعة الداخلية تؤدي إلي رفع كفاءة نظم الرقابة الداخلية ومن ثم تخفيض المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة.
6. إن تضافر جهود الإدارة لبناء نظام رقابة داخلية فعال وأداء المراجع الخارجي لمهامه بجودة عالية يؤدي في النهاية إلى تدعيم تطبيق مبادئ الحوكمة ومن ثم ضمان حماية حقوق أصحاب المصالح وتعزيز ثقة المستثمرين في التقارير والقوائم المالية.

ثانياً: التوصيات

1. ضرورة إجراء دراسة متأنية من قبل المراجع الخارجي لنظم الرقابة الداخلية واستيعاب مدى أهميتها ودورها في تحسين جودة عملية المراجعة.
2. ضرورة اهتمام الإدارة بنظم الرقابة الداخلية وتفعيل دورها لما لها من أثر إيجابي علي تعزيز ثقة المستثمرين في التقارير والقوائم المالية.
3. ضرورة توجه الباحثين نحو دراسات أكثر عمقاً وتفصيلاً لأبعاد العلاقة بين فاعلية نظم الرقابة الداخلية وجودة المراجعة الخارجية.

- ⁱ Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), "**Internal Control – Integrated Framework**", New York, September 1992.
- ⁱⁱ IIA, "**International Standards for the Professional Practice for Internal Auditing**", Florida USA, Dec. 2003, P.7.
- ⁱⁱⁱ IFAC, IAASB, "**Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Service Pronouncements**", Part 1, International Federation of Accountants, USA, 2010.
- ^{iv} الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، ترجمة وتعريب الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، "دليل الممارسات الجيدة الدولية: تقويم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت"، يونيو 2012، ص ص 7-8.
- ^v American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "**Members in Business and Industry Guide to Understanding Internal Control and Internal control Services for Smaller Entities**", 2010, P.5. Available at: <http://www.aicpa.com/Contents/files/CPAResources/Industry%20Resources/Band1%20Guide%20to%20Understanding%20Internal%20Control%20and%20Services.pdf>
- ^{vi} McNally J. S., "**The 2013 COSO Framework & SOX Compliance, The Association of Accountants and Financial Professionals in Business**", 2013, PP. 7-8. Available at: http://www.coso.org/documents/coso%20mcnallytransition%20articlefinal%20coso%20version%20proof_5-31-13.pdf
- ^{vii} for more details:
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "**Examination of an entity's Internal Control**", Dec. 2008, P.1405. Available at: <http://www.aicpa.org/resarch/standards/auditattest/downloadabledocuments/at-00501.pdf>
- Rittenberg L. E., Miller P. K., "**Sarbanes – Oxly Section 404 Work Looking at the Benefits**", The IIA Research Foundation, USA, January 2005, PP. 334-336.
- ^{viii} Ernst & Young LLP., "**Transitioning to The 2013 COSO Framework for External Financial Reporting Purposes**", March 2014, P.3, Available at: <http://www.ey.com/Content/vwAcctglink/UL-en-Services-Accountinglink---home>
- ^{ix} Sara Lord, "**An Overview of COSO's 2013 Internal Control-Integrated Framework**", McGladrey LLP., 2013, P.1, Available at: <http://www.mcgladrey.com>
- ^x Tim Lietz, "**COSO 2013**", Experts Manpower Group, April 2014, PP. 9-12.
- ^{xi} Jeff Lliteras, "**COSO changes coming in 2014: An overview of COSO's 2013 update to the Internal Control – Integrated Framework**", EideBailly, January 2014, PP. 5-7. Available at: www.eidebailly.com
- ^{xii} Brian C., Jim D., Christopher W., "**The Updated COSO Internal Control Framework**", Second Edition, Protiviti, September 2013, PP. 4-10.
- ^{xiii} Wong J., "**Audit Quality and International Standards on Auditing**", International Federation of Accountants (IFAC), USA, 2004. Available at: <http://www.ifac.org>
- ^{xiv} McCarty L., Borget J., Mihaich E., "**Information Quality in Regulatory Decision Making: Peer Review versus Good Laboratory Practice**", Environmental Health Perspectives, Vol. 120, No. 7, July 2012, P. 927. Available at: <https://ehp.niehs.nih.gov/wp-content/uploads/120/7/ehp.1104277.pdf>
- ^{xv} Behn B., J. Choi, T. Kang, "**Audit Quality and Properties of Analyst Earnings Forecasts**", The Accounting Review, Vol. 83 No.3, 2008, PP. 327–349.
- ^{xvi} ICAEW, "**Audit quality: challenges for international consistency**", July 2010, P.15

- ^{xvii} Arens A., Elder R., Beasley M., “**auditing and assurance services: an integrated approach**”, 14th Edition, Prentice Hall, 2011. Available at: <https://hendryadam.files.wordpress.com/2014/03/alvin-a-arens-original.pdf>
- ^{xviii} Van C. T., “**Audit Quality, Materiality and Threshold-Induced Earnings Management**”, Working Paper, 2004, PP.2-3. Available at: <https://www.uantwerpen.be/images/uantwerpen/container1244/files/TEW%20-%20Onderzoek/Working%20Papers/RPS/2004/RPS-2004-014.pdf>
- ^{xix} AHP & TOPSIS أحمد عبد القادر أحمد، "تحديد وترتيب أهم العوامل المؤثرة في جودة المراجعة باستخدام طريقتي وفقاً لرأي متخذي قرار منح الائتمان المصرفي للبنوك المصرية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة – جامعة سوهاج، مجلد 27، العدد الأول – الجزء الثاني، يونيو 2013، ص ص4-5.
- ^{xx} كامل السيد عشاوي، "مدخل التوصيل الفعال كأساس لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة"، رسالة دكتوراة – غير منشورة، كلية التجارة – جامعة القاهرة، 1999، ص ص 87-88.
- ^{xxi} Chris E. H., “**Costs and Benefits of Audit Quality in the IBO Market: A self-Selection Analysis**”, The Accounting Review, Vo.72 No.1, Jan. 1997, PP. 67-85.
- ^{xxii} Mahdi S., Ali M., "Firm Size, Audit Regulation and Fraud Detection: Empirical Evidence from Iran", Working Paper, University of Zanjan, Iran, 2009, PP.9-10. Available at: http://www.fm-kp.si/zalozba/ISSN/1854-4231/4_005-019.pdf
- ^{xxiii} Shoommuangpak P., "Auditor Expertise, Audit Quality and Client Acceptance", International Journal of Business Research, Vol.7 No.1, 2007, PP.181-187.
- ^{xxiv} Mahdi S., Rostami V., "Reaction to Non-Audit Services: an Empirical Evidence of Emerging Economy", journal of Contemporary Research in Business, Vol.1, No.4, 2009, PP.17-39.
- ^{xxv} Kend M., "The Market For Non-Audit Services: The Influence of Client Industry Audit Expertise", Australian National University, Working Paper, 2007, PP.22-23. Available at: https://www.papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?_id=945352
- ^{xxvi} Solomon K., "Factors affecting quality of External Auditing: The case of Ethiopian Commercial Banks", College Of Business And Economics, Addis Ababa University, Master Of Accounting And Finance, March 2016, PP. 30-33. Available at: <http://etd.aau.edu.et/bitstream/123456789/9866/1/Solomon%20Kitata.pdf>
- ^{xxvii} Phan T. H., "The Research of Factors Affecting the Quality of Audit Activities: Empirical Evidence in Vietnam", International Journal of Business and Management, Vol. 11, No. 3, 2016, P. 85. Available at: www.ccsenet.org/ijbm
- ^{xxviii} Morton D., Sellers R., Thomas E., "Recommendations for Pathology Peer Review", Cambridge University, August 2010, PP.9-27. Available at: https://www.toxpath.org/Position_Papers/PathPeerReview_2010.pdf
- ^{xxix} محمد صالح هاشم، "تقييم مدى قبول أسلوب ملاجعة النظراء كأداة للرقابة الخارجية على جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة – جامعة بني سويف، العدد الثاني 2010.
- ^{xxx} Stewart J., Lois M., "The Impact of Audit Committee Existence and Audit Committee Meeting Frequency on the External Audit: Perceptions of Australian Auditors", International Journal of Auditing, Vol.11, No.1, 2007, PP.51-69. Available at: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1099-1123.2007.00356.x/epdf>
- ^{xxxi} Miko N., Kamardin H., "Impact of Audit Committee and Audit Quality on Preventing Earnings Management in the Pre- and Post- Nigerian Corporate Governance Code 2011", Procedia - Social and Behavioral Sciences, Vol.172, 2015, PP.651-657. Available at: <http://vahabonline.com/wp-content/uploads/2015/03/Impact-of-Audit-Committee-and-Audit-Quality.pdf>

- ^{xxxii} Arel B., Richard G., Pany K., "Audit Firm Rotation and Audit Quality", The CPA Journal, Vol.75, No.1, Jan. 2005, PP. 36-39.
- ^{xxxiii} Marshall A. G., "Auditor tenure and Audit Reporting Failures", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 21, No.1, March 2002, PP. 67-78.
- ^{xxxiv} Eko S., "Determinant Factors Affecting The Audit Quality: An Indonesian Perspective", Global Review of Accounting and Finance, Vol. 3 No. 2, Sep. 2012, PP. 42 – 57. Available at: <http://www.wbiaus.org/4.%20Eko.pdf>
- ^{xxxv} Helena I., Rui M., Seyed M., "A Review on Audit Quality Factors", International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol. 4, No.2, April 2014, PP. 243-254. Available at: http://hrmars.com/hrmars_papers/Article_24_A_Review_on_Audit_Quality_Factors1.pdf
- ^{xxxvi} AHP & TOPSIS أحمد عبد القادر أحمد، "تحديد وترتيب أهم العوامل المؤثرة في جودة المراجعة باستخدام طريقتي AHP & TOPSIS وفقاً لرأي متخذي قرار منح الائتمان المصرفي للبنوك المصرية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة – جامعة سوهاج، مجلد 27، العدد الأول – الجزء الثاني، يونيو 2013، ص ص. 4-5.
- ^{xxxvii} John C. Coates, "the Goals and Promise of the Sarbanes–Oxley Act", Congress Journal of Economic Perspectives, Vol. 21, No. 1, winter 2007, pp. 1-7, Available at: www.homepage.univie.as.at
- ^{xxxviii} Semiu B. A., "Audit quality, Corporate Governance and Firm Characteristics in Nigeria", International Journal of Business and Management, Vol. 5 No. 5, May 2010, P. 171. Available at: www.ccsenet.org/ijbm
- ^{xxxix} Krishnan, G., "Audit Quality and The Pricing of Discretionary Accrual", Auditing, Vol.22, May 2002, pp. 109-126. Available at: <http://acgk@cityu.edu.hk>
- ^{xl} Hajiha Zohreh., Rafiee Azadeh, "The Impact of Internal Audit Function Quality on Audit Delays", Middle-East Journal of Scientific Research, 2011, pp. 389-397.
- ^{xli} Masumi N., Takashi S., Shinya O., "The Determinants of Internal Controls System and Audit Quality: Evidence from Japan", Working Paper, Seventh Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference, April 2013, PP. 2-7. Available at: <http://www.apira2013.org/proceedings/pdfs/K140.pdf>
- ^{xlii} Khlif H., Samaha K., "Internal Control Quality, Egyptian Standards on Auditing and External Audit Delays: Evidence from the Egyptian Stock Exchange", International Journal of Auditing, 2014, Vol. 18, No. 2, pp. 139-154.
- ^{xliii} Emma R. M., "Essays on Internal Control and External Auditing in the Context of Financial Reporting Quality", VAASA University, Finland, April 2015, PP. 8-16.